

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES
Institut royal

Créé par la loi du 22 juillet 1953

—
Rue d'Arenberg 13
1000 Bruxelles

Rapport annuel

2003

Conformément à l'article 12 de la loi du 22 juillet 1953,
modifiée par les lois du 10 juillet 1956 et du 21 février 1985,
le Conseil a l'honneur de vous faire rapport sur son activité
au cours de l'année 2003.

Institut des Reviseurs d'Entreprises
Institut royal
Rue d'Arenberg 13 • 1000 Bruxelles
tél.: 02 512 51 36 • fax: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
www.accountancy.be

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

D/2004/0817/199

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Institut royal
(créé par la loi du 22 juillet 1953)



COMPOSITION DU CONSEIL

(art. 13 de la loi)

<i>Président :</i>	Ludo SWOLFS (2001-2004)
<i>Vice-Président :</i>	André KILESE (2001-2004)
<i>Membres d'expression française :</i>	Pierre ANCIAUX (2001-2004) Bernard DE GRAND RY (2001-2004) Michel DE WOLF, <i>Secrétaire</i> (2001-2004) Hugues FRONVILLE (2002-2005) Georges HEPNER (2002-2005) Raynald VERMOESEN (2001-2004)
<i>Membres d'expression néerlandaise :</i>	Pierre P. BERGER, <i>Secrétaire-Trésorier</i> (2001-2004) Boudewijn CALLENS (2002-2005) Luc DE PUYSELEYR (2001-2004) Dirk SMETS (2001-2004) Pierre STEENACKERS (2001-2004) Hugo VAN PASSEL (2001-2004)



COMITE EXECUTIF

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



COMMISSAIRES

Messieurs Fernand MAILLARD et Jan DE BOM VAN DRIESSCHE

COMMISSION DU STAGE

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

<i>Président :</i>	André KILESSÉ
<i>Membres du Conseil :</i>	Boudewijn CALLENS Georges HEPNER Pierre STEENACKERS
<i>Membres extérieurs :</i>	Vinciane MARICQ René VAN ASBROECK Daniel VAN CUTSEM
<i>Membre suppléant :</i>	Patrick VAN IMPE
<i>Experts techniques :</i>	Jacques TISON Luc VERRIJSSSEN



SERVICES INTERNES

<i>Secrétaire général :</i>	David SZAFRAN
<i>Directeur Administration :</i>	Eric VAN MEENSEL
<i>Conseiller adjoint :</i>	Christophe D'HONDT
<i>Directeur juridique :</i>	Veerle VAN DE WALLE
<i>Conseiller Surveillance :</i>	Ludwig POLFLIET
<i>Conseiller Contrôle de qualité :</i>	Anne VERMEIRE
<i>Conseiller juridique :</i>	Erwin VANDERSTAPPEN
<i>Conseiller juridique :</i>	Isabelle DEL BINO
<i>Directeur technique :</i>	Bruno DE KLERCK
<i>Responsable Stage :</i>	Olivier COSTA
<i>Responsable Etudes et Formation :</i>	Claudio BALESTRA
<i>Conseiller :</i>	Dries SCHOCKAERT
<i>Conseiller :</i>	Sandrine VAN BELLINGHEN
<i>Attaché Formation :</i>	Jean-Louis DE HASQUE
<i>Gestionnaire de l'information :</i>	Stéphane DUDART



COMMISSION D'APPEL

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

A. Chambre d'expression française

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

Jacques GODEFROID (1997-2003)
Président de chambre honoraire
à la Cour d'appel de Liège

Martine CASTIN (1997-2003)
Conseiller à la Cour d'appel
de Mons

Membres Magistrats

Richard RENTMEISTER (1997-2003)
Président des Tribunaux de
commerce de Dinant et de
Marche-en-Famenne

Françoise GERIN (1997-2003)
Juge au Tribunal de commerce
de Charleroi

Cécile LION, épouse VAN DOOSSELAERE N.
(1997-2003) Juge honoraire au
Tribunal du travail de Bruxelles

Membres Réviseurs d'entreprises

Baudouin THEUNISSEN (2000-2006)
Paul COMHAIRE (2000-2006)

Pol FIVEZ (2002-2008)
Michel VAN DOREN (2001-2007)

B. Chambre d'expression néerlandaise

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

André VANDERWEGEN (1997-2003)
Président de Chambre à la Cour
d'appel de Bruxelles

Paul BLONDEEL (1997-2003)
Conseiller à la Cour d'appel de
Bruxelles

Membres Magistrats

Herman HELLENBOSCH (1997-2003)
Président du Tribunal de
commerce d'Antwerpen

LUC DE DECKER (1997-2003)
Président au Tribunal de
commerce de Mechelen

Edouard NUYTS (1997-2003)
Président des Tribunaux du
travail de Kortrijk, Ieper et
Veurne

Lionel DELPORTE (1997-2003)
Président des Tribunaux du
travail de Kortrijk, Ieper et
Veurne

Membres Réviseurs d'entreprises

Luc DISCRY (2003-2009)
Ludo CARIS (2002-2008)

Helga PLATTEAU (1999-2005)
Luc H. JOOS (1999-2005)



COMMISSION DE DISCIPLINE

(Loi, art. 19; A.R. 11 juillet 1997; A.R. 4 septembre 2002)

A. Chambre d'expression française

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

Nicole DIAMANT, (1997-2003)
Vice-Président du Tribunal de
commerce de Bruxelles

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

Membres Réviseurs d'entreprises

Danielle JACOBS (2003-2009)
Jean Pierre VINCKE (2003-2009)

Robert PEIRCE (2002-2008)
Joseph DELFORGE (1997-2003)
Jean-Marie JOIRIS (2003-2009)

B. Chambre d'expression néerlandaise

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

Eric DURSIN (2002-2008)
Juge au Tribunal de commerce
de Kortrijk

N.

Membres Réviseurs d'entreprises

Paul PAUWELS (2003-2009)
André CLYBOUW (2003-2009)

Ludo DE KEULENAER (2003-2009)
Freddy CALUWAERTS (2003-2009)

FAITS MARQUANTS

1. INTRODUCTION

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), créé par la loi du 22 juillet 1953, a célébré son cinquantenaire en 2003. A cette occasion, S.M. le Roi a accordé à l'IRE la reconnaissance du titre royal. Le Forum 2003 organisé par l'IRE, consacré à la protection de l'actionnaire, a constitué le moment opportun pour dresser un bilan des évolutions depuis la création de l'IRE. Les conclusions du Forum seront publiées au courant de l'année 2004. Le présent rapport annuel est destiné à identifier les développements récents et à évoquer les travaux en préparation.

Depuis 2000, la profession de réviseurs d'entreprises a connu d'importantes évolutions influencées par les développements au niveau international, européen et belge.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a consacré une partie importante de ses travaux aux évolutions législatives, réglementaires et normatives, qui concernent notamment l'indépendance du commissaire, les nouvelles missions confiées par le législateur aux réviseurs d'entreprises, le contrôle de qualité et la mise en œuvre d'une nouvelle stratégie en matière de normalisation.

Le Conseil de l'IRE a activement participé aux travaux menés sur le plan international et a continué à investir dans l'organisation interne de l'IRE en matière de surveillance, de contrôle de qualité, de normalisation et de service aux membres.

2. EVOLUTIONS LEGISLATIVES, REGLEMENTAIRES ET NORMATIVES

2.1. Indépendance du commissaire

En mars 2000, la Commission *corporate governance* mise en place par le Premier Ministre avait édicté une série de recommandations à l'égard du Gouvernement. A la suite de nombreuses consultations et débats, le légis-

lateur a adopté la loi *corporate governance* du 2 août 2002. L'ensemble des dispositions sont en vigueur depuis le 1^{er} octobre 2003.

Cette loi contient des règles spécifiques concernant l'indépendance du commissaire, au travers d'une période de *cooling-off* de deux ans lorsque le commissaire entend entrer au service d'une société contrôlée, de restrictions de services non audit, de mention des honoraires et prestations de services non audit dans le rapport de gestion et de la création d'un Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. Ces dispositions s'appliquent au commissaire et aux personnes avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration. Elles concernent non seulement la société contrôlée mais aussi les prestations réalisées en faveur des sociétés liées en Belgique et des filiales étrangères. La loi contient également une limitation pour le commissaire de certaines sociétés en ce qui concerne l'étendue des services non audit (règle « *one to one* »).

La loi *corporate governance* a été complétée par des arrêtés royaux du 4 avril 2003. Les dispositions de ces arrêtés contiennent la liste limitative des prestations incompatibles avec l'indépendance du commissaire et la création du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

L'arrêté royal du 4 avril 2003 fixe la liste limitative des services non audit incompatibles avec l'indépendance du commissaire. Ces dispositions concernent les prestations accomplies – pendant le mandat de commissaire ou durant les deux années précédant sa nomination – par le commissaire et les personnes avec lesquelles il collabore, en faveur de la société auditée, des sociétés ou personnes liées en Belgique à la société auditée et des filiales (belges et étrangères).

La nouvelle définition des liens de collaboration professionnelle est plus large que celle relative à l'ensemble des missions révisorales et que la définition du réseau prévue par la Recommandation européenne du 16 mai 2002. Le Conseil de l'IRE a introduit un recours en annulation devant le Conseil d'Etat contre la définition des liens de collaboration professionnelle.

Le commissaire ne peut se déclarer indépendant lorsque lui-même, ou les personnes avec lesquelles il collabore, a effectué des prestations relatives à la prise de décision, la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels ou consolidés, la conception et la mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière, des services d'évaluation, la participation à l'audit interne, la représentation dans le règlement de litiges – fiscaux ou autres – et le recrutement de dirigeants. Ces règles s'appliquent aux prestations et situations nées après le 1^{er} octobre 2003.

Le Conseil de l'IRE a proposé d'encore mieux tenir compte de la Recommandation européenne du 16 mai 2002 dans un souci d'harmonisation et de clarification.

Le Conseil a attiré l'attention du Gouvernement et du législateur sur la nécessité de corriger la loi du 2 août 2002 sur les éléments suivants :

- limiter le champ d'application aux services prestés en faveur des sociétés auditées, de leurs filiales belges et des sociétés belges qui contrôlent la société auditée (et non pas des sociétés liées en Belgique et des filiales étrangères), en vue d'être conforme à la volonté de la Commission européenne d'harmoniser les règles d'indépendance ;
- éviter les effets extra-territoriaux des règles nationales en n'appliquant pas les dispositions belges aux prestations réalisées par le réseau étranger du commissaire à l'égard des filiales étrangères de la société auditée ;
- prévoir une règle *de minimis* pour les services non audit de faible importance (par exemple 5 % des honoraires), comme c'est le cas dans la loi *Sarbanes-Oxley* adoptée en juillet 2002 par le Congrès des Etats-Unis, pour éviter des conséquences non souhaitées en cas de prestations de services qui n'ont pas de conséquence sur l'indépendance du commissaire ;
- limiter l'application rétroactive (deux ans) aux prestations incompatibles dont les honoraires dépassent les émoluments dans le cadre du mandat de commissaire ;

- corriger notamment les discordances au niveau de la version en français et en néerlandais du texte de loi et adapter le cas échéant la syntaxe.

En ce qui concerne l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif à la liste des services incompatibles avec l'indépendance, le Conseil de l'IRE propose que soient apportées les adaptations suivantes :

- la définition des liens de collaboration devrait être adaptée pour être en conformité avec la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 ;
- la formulation relative à l'audit interne et à la tenue de la comptabilité devrait être adaptée pour tenir compte de la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 qui, sur ce point, vise également l'établissement des états financiers.

L'IRE prépare de nouvelles règles concernant quelques dispositions de la Recommandation européenne relative à l'indépendance, qui n'ont pas été mises en œuvre dans la législation ou réglementation belge en vigueur. En particulier, il s'agit de la « rotation interne » du représentant permanent de la société de révision après sept ans, et des mesures de sauvegarde destinées à éviter le risque de dépendance économique à l'égard d'une entité ou d'un groupe d'entités contrôlées.

Le Conseil de l'IRE défend le point de vue selon lequel les règles belges sur l'indépendance du commissaire devaient être en ligne avec les dispositions de la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes. Ces principes fondamentaux sont applicables au sein de l'Union européenne.

2.2. Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire

L'arrêté royal du 4 avril 2003, modifié par l'arrêté royal du 16 juin 2003, crée un Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. Le Comité est composé exclusivement de membres indépendants de la profession de réviseur d'entreprises. Ce Comité exerce une compétence d'avis à la demande du commissaire sur des questions relatives à l'indépendance, en

ce compris les demandes d'autorisation relatives à la règle « *one to one* ». Le Comité est également compétent pour introduire une action disciplinaire auprès de l'IRE à l'égard de réviseurs d'entreprises concernant les infractions au principe d'indépendance dans le cadre d'un mandat de commissaire.

Les frais de fonctionnement du Comité sont couverts par une contribution de l'IRE (60.000 EUR pour la première année) et par une contribution des entreprises (0,50 EUR) qui est incluse dans les frais de dépôt des comptes annuels et des comptes consolidés. Ces contributions annuelles ne peuvent dépasser annuellement 300.000 EUR.

L'ensemble des règles relatives au Comité sont en vigueur depuis le 1^{er} septembre 2003.

2.3. Nouvelles missions confiées par le législateur aux réviseurs d'entreprises (*corporate governance*, ASBL)

La loi du 2 mai 2002, qui confie aux réviseurs d'entreprises le contrôle légal de la situation financière et des comptes des très grandes ASBL, AISBL et fondations, a fait l'objet de plusieurs arrêtés d'exécution en 2003.

La loi *corporate governance* du 2 août 2002, modifiant le Code des sociétés, qui confie au commissaire de nouvelles missions, en particulier dans le cadre de la procédure de règlement de conflits d'intérêts au sein du comité de direction, est, sur ce point, d'application depuis le 1^{er} septembre 2003.

Le législateur a continué à confier en 2003 des nouvelles missions aux réviseurs d'entreprises, confirmant ainsi le maintien de la confiance envers la profession.

2.4. Contrôle de qualité

Le Conseil de l'IRE avait adapté en 2002 les normes relatives au contrôle de qualité (anciennement : « contrôle confraternel »), conformément à la Recommandation européenne du 15 novembre 2000 en la matière. Les contrôles de qualité initiés en 2003 sont réalisés en vertu de nouvelles dispositions et méthodes de travail.

2.5. Normes et recommandations de l'IRE

Le Conseil de l'IRE avait décidé en 2002 d'adopter la structure des standards internationaux d'audit (*International Standards on Auditing*) pour l'établissement des recommandations. Cette décision s'inscrit dans la stratégie d'harmonisation des standards d'audit, annoncée par la Commission européenne dans sa Communication du 21 mai 2003 visant à renforcer le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne.

L'IRE a également adapté ses Normes générales de révision en 2003, pour tenir compte des standards internationaux.

2.6. Instances disciplinaires auprès de l'IRE

Le Conseil de l'IRE a insisté auprès de l'ancien Gouvernement et de l'actuel Gouvernement pour assurer la désignation, par arrêté royal, des magistrats siégeant au sein des Commissions de discipline et des Commissions d'appel auprès de l'IRE, dont le mandat venait à échéance au 15 juillet 2003, en vue d'assurer la continuité du fonctionnement des instances disciplinaires. Au 31 décembre 2003, il n'y avait pas encore d'arrêté royal de désignation des magistrats.

L'IRE a édité notamment une étude réalisée par le Professeur B. TILLEMAN consacrée à la responsabilité disciplinaire du réviseur d'entreprises.

2.7. Formation permanente des membres de l'IRE

Le nombre de participants inscrits au programme de formation permanente de l'IRE a connu une croissance d'environ 10 % en 2003 par rapport à 2002, à la suite de l'instauration de la cotisation forfaitaire des membres destinée à investir dans la formation permanente.

3. QUELQUES EVOLUTIONS INTERNATIONALES

3.1. Règles éthiques internationales

L'IFAC avait approuvé en novembre 2001 la nouvelle section de son Code éthique consacrée à l'indépendance (partie B, section 8), à la suite des tra-

vaux du Comité éthique de l'IFAC où siège M. J.-F. CATS, Past-Président de l'IRE. Les autres sections du Code éthique font également l'objet de travaux, en vue d'une mise à jour (à savoir les parties A et C et les autres sections de la partie B). L'IRE a contribué aux travaux de la FEE, qui ont abouti à l'établissement d'une note d'observations destinée à l'IFAC fin 2003.

La Commission européenne effectuera entre 2003 et 2005 une analyse du degré d'harmonisation des règles d'indépendance du commissaire au sein des Etats membres, sur la base de la Recommandation du 16 mai 2002 renforçant les règles d'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne.

3.2. Harmonisation comptable internationale

L'IASB (*International Accounting Standards Board*), qui établit les normes comptables internationales IAS (*International Accounting Standards*), avait fait l'objet d'une réforme au 1^{er} avril 2001. Les nouvelles normes seront qualifiées IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

En application du Règlement européen de 2002, la Commission européenne a approuvé en 2003, au terme d'une procédure de comitologie, les IAS/IFRS qui devront être appliqués aux comptes consolidés des sociétés cotées dans l'Union européenne à partir de 2005. La Commission européenne n'a pas approuvé les IAS 32 et 39.

La CNC a émis en décembre 2003 un important avis concernant les initiatives et les mesures à prendre en Belgique en application du Règlement européen IAS/IFRS.

Un arrêté royal du 4 décembre 2003 contient en outre des dispositions prévoyant l'application des IAS/IFRS pour les comptes consolidés des sociétés cotées. L'arrêté royal prévoit que le commissaire doit attester dans son rapport que l'organisation administrative de la société au regard des IAS/IFRS est suffisante.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que cette obligation doit être revue. En effet, le Conseil est d'avis que l'organe de gestion doit faire une déclaration

spécifique concernant l'application des normes IAS/IFRS. Le commissaire pourrait alors émettre une attestation concernant cette déclaration. L'application des normes IAS/IFRS relève de la responsabilité exclusive de l'organe de gestion.

L'IRE qui avait contribué en 2002 à une initiative du Ministre de l'Economie en vue de répondre au besoin de formation et d'information aux membres des conseils d'entreprise, a été invité en 2003 par le Ministre de l'Economie à poursuivre cette initiative en 2004. L'IRE a en outre continué à renforcer en 2003 le cycle IAS/IFRS dans le programme de formation permanente de l'IRE.

3.3. Standards internationaux d'audit

Les standards internationaux d'audit ISAs (*International Standards on Auditing*) sont établis par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*, ex-IAPC) au sein de l'IFAC (*International Federation of Accountants*). L'IAASB comprend en majorité des représentants de la profession (auditeurs, experts-comptables externes et internes aux entreprises) ainsi que des membres externes à la profession, depuis la réforme de l'IAPC en 2001. Les normes et recommandations de l'IRE tiennent déjà compte des ISAs et seront adaptées selon la structure des ISAs conformément à la stratégie de l'Union européenne.

3.4. Communication de la Commission européenne visant à renforcer le contrôle légal des comptes

La Commission européenne a publié sa Communication du 21 mai 2003 visant à renforcer le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne. Dans cette Communication, la Commission européenne propose dix actions prioritaires pour améliorer et harmoniser la qualité du contrôle légal des comptes au sein de l'Union européenne. Une des priorités consiste à moderniser la Huitième Directive sur le droit des sociétés (84/253/CEE), pour en faire une réglementation exhaustive qui définira les principes applicables à toutes les missions de contrôle légal des comptes effectuées dans l'UE. Ces principes concerneront le contrôle externe, le contrôle de qualité, l'indépendance des auditeurs, un code d'éthique, les

normes d'audit, les sanctions disciplinaires et la désignation et la révocation des contrôleurs légaux. La Belgique semble déjà conforme à la plupart de ces principes annoncés par la Commission européenne.

La Commission européenne a entamé une évaluation en 2003 de la mise en œuvre de la Recommandation concernant le contrôle de qualité et celle concernant l'indépendance du commissaire dans les différents Etats membres.

L'IRE a activement contribué en 2003 aux travaux du *Committee on Auditing* de la Commission européenne.

3.5. *Public Company Accounting Oversight Board* (Etats-Unis)

L'application de la loi américaine *Sarbanes-Oxley* impose l'enregistrement des auditeurs auprès du PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) s'ils entendent effectuer un audit de sociétés cotées aux Etats-Unis ou s'ils y contribuent de manière importante au travers des filiales.

Cet enregistrement vise potentiellement aussi les réviseurs d'entreprises belges et crée des conflits de loi (notamment en matière de secret professionnel, de droit du travail et de protection de la vie privée).

La Commission européenne défend le principe de la reconnaissance mutuelle, par le régulateur américain, de l'approche européenne en matière de surveillance sur le commissaire.

Dans le contexte de la modernisation de la Huitième Directive, le Conseil de l'IRE estime qu'il convient de ne pas remplacer le système de surveillance et de supervision externe sur la profession, mis en place depuis 1953 et qui a fait ses preuves, par un système américain qui n'est pas transposable ni adapté à la situation en Europe, et qu'il convient d'aboutir à une harmonisation européenne plus avancée sur ce plan.

TABLE DES MATIERES

Composition des organes	3
Faits marquants	7
Table des matières	16
Liste des abréviations	24

CHAPITRE I LA PROFESSION

1.1. Titre royal	29
1.2. Forum 2003 et 50 ^e anniversaire de l'IRE	29
1.2.1. Généralités	29
1.2.2. La séance académique	29
1.2.3. Les travaux du Forum	30
1.3. Mémoire au Gouvernement	34
1.4. Evolution des règles d'indépendance à l'étranger	37
1.5. Evolution des règles d'indépendance en Belgique	38
1.5.1. Evolutions concernant l'application de la loi <i>corporate governance</i> du 2 août 2002	38
1.5.2. Avis du Conseil de l'IRE	43
1.5.3. Mandat du commissaire auprès de plusieurs sociétés d'un même groupe	46
1.5.4. Dépendance financière : interprétation de l'art. 13 de l'A.R. du 10 janvier 1994	48
1.6. Evolution des professions économiques : lignes de conduite en matière de publicité	49
1.7. Déontologie	49
1.7.1. Secret professionnel	49
1.7.2. Mandat d'un commissaire au sein de sociétés concurrentes	54
1.8. Modernisation du règlement d'ordre intérieur et des règles disciplinaires	55
1.9. Comité Statut des indépendants	57
1.10. Société européenne – société de révision	58

CHAPITRE II DROIT DES SOCIETES

2.1. <i>Corporate governance</i>	63
2.2. Conseil d'entreprise : arrêt royal du 27 novembre 1973	64
2.3. Etude relative au contrôle des comptes annuels par les commissaires	65

2.4.	Réparation de certaines dispositions du Code des sociétés	66
2.4.1.	Article 138 du Code des sociétés	67
2.4.2.	Article 582 du Code des sociétés	67
2.4.3.	Article 596 du Code des sociétés	68
2.5.	Commission juridique	68
2.5.1.	L'exercice successivement du mandat de commissaire et de liquidateur au sein de la même société	69
2.5.2.	Libération du capital par compensation avec un compte-courant	70
2.5.3.	Publication des comptes consolidés des SNC, SCS et SCRI dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques	72
2.5.4.	Transfert d'actifs consistant en des travaux de transformation	74
2.5.5.	Devoir de publicité en cas de cessation du mandat de commissaire	75
2.5.6.	Caractère privilégié ou non des honoraires complémentaires dans une société en difficultés	76
2.5.7.	Intervention d'un réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise comprenant différentes entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises	77
2.5.8.	Représentant permanent d'une société de révision	79
2.5.9.	Présence du commissaire à l'assemblée générale	80

CHAPITRE III DROIT DES COMPTES ANNUELS

3.1.	Au niveau international : l'IASB	85
3.2.	Au niveau européen	85
3.2.1.	Modification de la Quatrième et de la Septième Directive européenne	85
3.2.2.	Publication des IAS au Journal Officiel de l'UE	86
3.2.3.	Révision des critères de taille des sociétés	87
3.3.	Au niveau belge	88
3.3.1.	IAS en néerlandais	88
3.3.2.	Comité de contact avec la CNC	88

CHAPITRE IV LEGISLATIONS PARTICULIERES ET MISSIONS SECTORIELLES

4.1.	Contacts avec la Commission bancaire et financière	93
4.2.	Commission assurances	94
4.3.	Commission mutualités	95
4.4.	Secteur non-marchand	96
4.4.1.	Généralités	96
4.4.2.	Les ASBL	97
4.4.3.	Partis politiques	99
4.4.4.	Ecoles supérieures de la Communauté flamande	100
4.4.5.	Groupe de travail ONG	101

4.5.	Audit et développement durable	102
4.5.1.	Memorandum au Gouvernement et Forum 2003 du révisorat	102
4.5.2.	<i>Mission statement</i> du groupe de travail	103
4.5.3.	Séminaire	103
4.5.4.	Prix belgo-luxembourgeois 2003 pour le meilleur Rapport environnemental et de développement durable	103
4.6.	Technologies de l'information et de la communication	105
4.6.1.	ICT	105
4.6.2.	XBRL	107
4.7.	Commission PME	108
4.8.	L'évaluation et le contrôle des études notariales	109

CHAPITRE V ACCES A LA PROFESSION ET COMMISSION DU STAGE

5.1.	Accès à la profession des personnes physiques	113
5.1.1.	Remarque préalable	113
5.1.2.	Admission au serment des stagiaires	113
5.1.3.	Passerelles	113
5.1.4.	Reconnaissance mutuelle des professionnels étrangers	114
5.1.5.	Réadmission au serment	115
5.2.	Composition	115
5.3.	Généralités	115
5.4.	Travaux de la « Sous-Commission Examens »	116
5.5.	Approbation des conventions de stage	116
5.6.	Agrément d'un maître de stage	116
5.7.	Réduction du stage	117
5.8.	Modifications en cours du stage	117
5.8.1.	Radiation	117
5.8.2.	Changement de maître de stage	117
5.8.3.	Suspension de stage et démission	117
5.8.4.	Stage à l'étranger	118
5.8.5.	Reprise du stage	118
5.9.	Examen d'admission au stage	118
5.10.	Examens de stage	119
5.11.	Examen d'aptitude 2003 (deux sessions)	120
5.11.1.	Sujets	120
5.11.2.	Résultats	120
5.11.3.	Composition des jurys de l'examen d'aptitude	121
5.12.	Evolution du nombre des stagiaires en 2003	123
5.13.	Remerciements	124
5.13.1.	Examen d'accès au stage	124

5.13.2.	Session d'introduction au stage	125
5.13.3.	Séminaire « Matières de bases approfondies »	125
5.13.4.	Séminaire « Contrôle »	126
5.13.5.	Séminaire « La profession »	126
5.13.6.	Séminaire « <i>Special topics</i> »	126
5.14.	Soirée d'information relative à l'examen d'aptitude	127
5.15.	Arrêté royal relatif au stage de l'IEC	127
5.16.	Décisions de jurisprudence de la Commission du stage	127
5.16.1.	Examens d'entrée – reprise de stage	127
5.16.2.	Réussite à l'examen d'entrée	127
5.16.3.	Durée du stage	128
5.16.4.	Stage conjoint	128
5.16.5.	Stage à l'étranger (durée supérieure à un tiers de la durée totale du stage)	128
5.16.6.	Stage réduit	129
5.16.7.	Intervention obligatoire du maître de stage dans le paiement des séminaires de stage	129
5.16.8.	Changement de maître de stage	129
5.16.9.	Prolongation du stage	129
5.16.10.	Suspension de stage et prise en compte de la durée du stage effectuée	130
5.16.11.	Examen d'aptitude – étude pratique	130
5.16.12.	Profil du maître de stage	130
5.17.	Discipline	131
5.17.1.	Généralités	131
5.17.2.	Journaux de stage non-introduits	131
5.17.3.	Assistance d'un stagiaire-réviseur d'entreprises par un réviseur d'entreprises qui n'est pas son maître de stage ou par un avocat durant une procédure disciplinaire ...	132

CHAPITRE VI COMMISSION DE CONTROLE DE QUALITE

6.1.	Composition	137
6.2.	Programme annuel et organisation des contrôles	137
6.2.1.	Normes en vigueur	137
6.2.2.	Programme annuel de contrôle	138
6.2.3.	Session de formation	139
6.2.4.	Rémunération des réviseurs désignés	140
6.2.5.	Communication aux réviseurs désignés	140
6.2.6.	Revue préalable des rapports par les services de l'Institut (« <i>screening</i> »)	141
6.3.	Examen des rapports en Commission	141
6.3.1.	Désignation d'un rapporteur	141
6.3.2.	Débat en Commission	142
6.3.3.	Invitations	142
6.3.4.	Visites sur place	143
6.3.5.	Conclusion et communication au Conseil de l'Institut	143

6.4.	Communication des conclusions du contrôle de qualité	143
6.5.	Résultats	145
6.6.	Principales constatations provenant des contrôles de qualité	146

CHAPITRE VII COMMISSION DE SURVEILLANCE

7.1.	Composition	149
7.2.	Le contexte	149
7.3.	Fondement légal	150
7.4.	Modalités de fonctionnement de la Commission de surveillance	150
7.4.1.	Généralités	150
7.4.2.	Données chiffrées	152
7.4.3.	Activité principale	153
7.4.4.	Faillites de sociétés où un commissaire exerce un mandat	153
7.4.5.	Mandats dans des sociétés commerciales et dans celles ayant adopté la forme juridique de sociétés commerciales	154
7.4.6.	Renvoi devant les instances disciplinaires	154
7.4.7.	Procédures judiciaires et administratives	155
7.4.8.	Obligations légales des sociétés de révision	155
7.4.9.	Collaboration avec la Commission de Contrôle de qualité	156
7.5.	Suivi des décisions au terme des travaux de la Commission de surveillance	156

CHAPITRE VIII NORMES DE REVISION

8.1.	Commission des Normes de révision	161
8.1.1.	Le projet ISA	161
8.1.2.	Observations sur les <i>exposure drafts</i> de l'IAASB	165
8.1.3.	Réponse à l'avis du Conseil supérieur sur l'ISA-260	166
8.1.4.	Modifications des Normes générales de révision	166
8.1.5.	Arrêté royal du 4 décembre 2003 (IAS/IFRS)	168
8.2.	Application des US GAAP et des US GAAS aux sociétés belges	169
8.2.1.	Introduction	169
8.2.2.	Application des normes de révision	170
8.2.3.	Application des règles d'évaluation	172
8.2.4.	Conclusion	172
8.3.	Commission Missions particulières	173
8.3.1.	Généralités	173
8.3.2.	Plan de <i>stock options</i>	174
8.3.3.	<i>Squeeze out</i>	174
8.3.4.	« Limitation et suppression du droit de préférence » et « Emission d'actions sous le pair comptable »	175
8.3.5.	« Fusions et scissions »	176
8.3.6.	Agréation des entrepreneurs	176

CHAPITRE IX L'ORGANISATION DE LA PROFESSION

9.1. Sociétés de révision	179
9.1.1. Inscription d'une société de révision ayant procédé à une régularisation	179
9.1.2. Utilisation irrégulière du titre de réviseur d'entreprises par une société non inscrite	179
9.1.3. Report de l'inscription pour dossier incomplet	180
9.1.4. Dénomination des sociétés de révision	181
9.1.5. Radiation d'une société unipersonnelle en raison du retrait temporaire du tableau des membres de l'associé unique	182
9.2. Relations interprofessionnelles	182
9.2.1. Activités de la Commission Relations interprofessionnelles	182
9.2.2. Collaboration professionnelle avec les avocats	183
9.3. Double appartenance IRE – IPCF	184
9.4. Gestion des dossiers d'assurance	185
9.5. Tableau des membres	185
9.5.1. Décès	185
9.5.2. Démission	186
9.5.3. Retrait de la qualité de membre	186
9.5.4. Omission temporaire du tableau des membres	186
9.5.5. Radiation du tableau des membres des personnes physiques	187
9.5.6. Inscriptions au tableau des membres des personnes physiques	187
9.5.7. Inscriptions au tableau des membres des personnes morales	188
9.5.8. Retrait du tableau des membres des personnes morales	189
9.5.9. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires	190
9.6. Statistiques relatives à l'activité des membres	190
9.6.1. Introduction	190
9.6.2. Structure des cabinets	191
9.6.3. Activité des cabinets	192
9.7. Omission temporaire du tableau des membres	192

CHAPITRE X ACTIVITES ORGANIQUES

10.1. Assemblée générale	197
10.2. Conseil et Comité exécutif	198

CHAPITRE XI ACTIVITES INSTITUTIONNELLES

11.1. Conseil supérieur des Professions économiques	201
11.1.1. Rapports des activités	201
11.1.2. Avis du CSPE relatifs à l'IRE	202
11.2. Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire	203
11.2.1. Généralités	203
11.2.2. Composition	203

11.2.3. Compétences	204
11.2.4. Financement	205
11.3. Comité inter-instituts	206
11.4. Réunion conjointe des Conseils de l'IRE et de l'IEC	207

CHAPITRE XII RELATIONS INTERNATIONALES

12.1. Commission européenne	211
12.1.1. <i>Committee on Auditing</i>	211
12.1.2. Communication de la Commission européenne du 21 mai 2003 relative au renforcement du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne	212
12.2. <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i>	213
12.3. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)	214
12.4. Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones (FIDEF)	218
12.5. Groupe de contact belgo-néerlandais	219
12.6. Groupe de contact franco-belge	220
12.7. <i>Transparency International</i>	220
12.7.1. Généralités	220
12.7.2. Activités de <i>Transparency International-Brussels</i> en 2003	221
12.8. Commission mixte des Relations internationales	223
12.8.1. Composition	223
12.8.2. Objectifs	223
12.8.3. Activités	223
12.8.4. Modalités de fonctionnement	224
12.9. <i>Public Company Accounting Oversight Board</i>	224

CHAPITRE XIII FORMATION

13.1. Composition de la Commission Formation	229
13.2. Programme 2003	229
13.3. Evaluation du programme 2003	230
13.4. Participation aux frais en cas d'absence	230
13.5. Programme 2004	231
13.6. <i>Opleidingscheques</i>	232
13.7. Remerciements	232

CHAPITRE XIV SERVICES AUX MEMBRES DE L'IRE

14.1. Publications	235
14.1.1. 50 ans de révisorat	235

14.1.2.	La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises	235
14.1.3.	L'évaluation d'entreprise	236
14.1.4.	Les actes préparatoires au Forum 2003	236
14.1.5.	Mémoire au Gouvernement	236
14.1.6.	Vademecum du réviseur d'entreprises 2002	236
14.1.7.	La traduction des ISAs en français et néerlandais	237
14.1.8.	La brochure destinée aux PME : « Comment établir des projections financières pour ma PME ? »	237
14.1.9.	La brochure « La révolution comptable IAS/IFRS : un changement pour les conseils d'entreprise ? »	238
14.1.10.	Le dépliant destiné aux PME : « Normes IAS/IFRS : qu'en est-il pour les PME ? »	238
14.1.11.	Le Bulletin d'Information de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises	238
14.1.12.	Tribunaux de commerce et réviseurs d'entreprises : quelle collaboration ?	239
14.2.	Le site internet commun de l'IRE et de l'IEC	241
14.3.	Bibliothèque	241
14.4.	<i>Helpdesk</i>	242
14.4.1.	Principes	242
14.4.2.	Activités en 2003	243

CHAPITRE XV DISCIPLINE

15.1.	Composition de la Commission de discipline et de la Commission d'appel	247
15.1.1.	Absence de certains organes disciplinaires	247
15.1.2.	Les membres réviseurs d'entreprises	247
15.2.	Etudes	248
15.3.	Statistiques disciplinaires	248
15.3.1.	Prononcés en 2003	248
15.3.2.	Nouveaux dossiers	249
15.3.3.	Statistiques – aperçu général	250
15.4.	Dossiers disciplinaires traités en 2003	253
15.4.1.	Audiences en 2003	253
15.4.2.	Extraits de décisions	254

Annexes

1.	Mémoire au Gouvernement (juillet 2003)	331
2.	Lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publicitaires par les professions économiques (30 avril 2003)	343
3.	Normes générales de révision (version coordonnée)	348
4.	Nouvelles missions pour les réviseurs en 2003	378

LISTE DES ABREVIATIONS

ABB	Association belge des Banques
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants (US)</i>
AMF	Autorité des Marchés Financiers (France)
BNB	Banque Nationale de Belgique
CBF	Commission bancaire et financière (voy. également CBFA)
CBFA	Commission bancaire, financière et des assurances
CCE	Conseil central de l'économie
CE	Commission européenne
CESR	<i>Committee of European Securities Regulators (ex-FESCO)</i>
CICA	<i>Canadian Institute of Certified Accountants (Canada)</i>
CNC	Commission des Normes comptables
CSPE	Conseil supérieur des Professions économiques
CTIF	Cellule de Traitement des Informations financières
EFRAG	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>
EIN	<i>European Innovation Network</i>
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FESCO	<i>Federation of European Securities Commissions Organisation</i> (actuellement : CESR)
FIDEF	Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones
GPR	<i>Global Peer Review (TAC)</i>
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i> (ex-IAPC)
IAPC	<i>International Auditing Practices Committee</i> (actuellement : IAASB)
IAPS	<i>International Auditing Practice Statement</i>

IAS	<i>International Accounting Standards</i> (voir aussi IFRS)
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> (ex-IASC)
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i> (actuellement : IASB)
ICT	<i>Information and Communication Technology</i>
IEC	Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (voir aussi IAS)
IIN	<i>International Innovation Network</i>
IOSCO	<i>International Organisation of Securities Commissions</i>
IPCF	Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés
IRACBF	Institut des Réviseurs Agréés par la Commission Bancaire et Financière
IRE	Institut des Réviseurs d'Entreprises
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
ISB	<i>Independance Standards Board</i> (US)
OCA	Office de Contrôle des Assurances (voy. également CBFA)
OCM	Office de Contrôle des Mutualités
ONG	Organisations non gouvernementales
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i> (US)
SIC	<i>Standing Interpretations Committee</i> (IASC)
SPF	Service public fédéral
TAC	<i>Transnational Auditors Committee</i> (IFAC)
UE	Union européenne

Chapitre I

LA PROFESSION

1.1. Titre royal

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été créé par la loi du 22 juillet 1953. Sa Majesté le Roi a bien voulu décerner le titre de « Royal » à l'occasion des 50 ans de l'IRE.

Par conséquent, l'IRE a été autorisé à porter le titre de « Royal » à partir du 22 juillet 2003. L'IRE conserve ainsi sa dénomination actuelle, à savoir l'« Institut des Reviseurs d'Entreprises » / « *Instituut der Bedrijfsrevisoren* », à laquelle est adjoind le qualificatif « Institut royal » / « *Koninklijk Instituut* ».

1.2. Forum 2003 et 50^e anniversaire de l'IRE

1.2.1. Généralités

L'année 2003 a été marquée par le cinquantenaire de la création de l'IRE, ainsi que par l'octroi du titre « Royal » par Sa Majesté le Roi ALBERT II. Le sixième Forum du révisorat a été consacré au thème : « Le réviseur d'entreprises et la protection de l'actionnaire ».

Les travaux du Forum ont été coordonnés par le confrère Boudewijn CALLENS, Rapporteur général. Les travaux des quatre commissions ont été rassemblés dans un fascicule qui a été adressé aux membres inscrits. Les travaux du Forum sont disponibles sur le site internet de l'Institut.

Le Comité de rédaction du Bulletin d'Information, présidé par le confrère Pierre ANCIAUX, a également consacré un numéro spécial de plus de cinquante pages à cet événement.

1.2.2. La séance académique

Le 50^e anniversaire a été célébré au cours d'une séance académique qui constituait également l'introduction des travaux du Forum 2003.

Devant une assemblée de près de 450 personnes, plusieurs personnalités ont pris la parole. Monsieur Ivan VEROUGSTRAETE, Président de la Cour

de cassation, intervenait en qualité de représentant du pouvoir judiciaire. La Ministre des Classes moyennes, Madame Sabine LARUELLE et le Chef de Cabinet de la Ministre de l'Economie, Monsieur Rudy AERNOUDT, ont pris la parole en qualité de représentants du Gouvernement. Aux pouvoirs constitués ont succédé à la tribune le Président de l'Institut, Monsieur Ludo SWOLFS et le Rapporteur général du Forum 2003, Monsieur Boudewijn CALLENS. Le Comte Maurice LIPPENS, Président du groupe Fortis, a développé le thème « *Corporate Governance : Comments and Prospects for Belgium* ».

Le Président de l'Institut a également présenté officiellement le livre commémorant les cinquante ans de l'IRE : « 50 ans de révisorat », dont une copie a été remise à toutes les personnes présentes.

Il a plu à Sa Majesté le Roi ALBERT II de permettre à l'Institut de porter le titre *Royal* octroyant ainsi une reconnaissance supplémentaire à notre Institut et à ses activités. A l'issue de la séance académique, c'est des mains de Madame Véronique PAULUS DE CHATELET, Gouverneur de la Région Bruxelles-Capitale, que le Président Ludo SWOLFS, accompagné de Monsieur Hendrik BLOCK, le doyen de la profession et qui a été membre du Conseil de l'Institut pendant près de 25 ans, a reçu le certificat d'octroi du titre Royal à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

La séance académique s'est clôturée par un dîner de gala en présence des nombreux invités nationaux et internationaux. Le Président de la FEE, Monsieur David DEVLIN, présenta ses félicitations à notre Institut.

1.2.3. Les travaux du Forum

A. Généralités

Les travaux du Forum consacrés au thème : « Le réviseur d'entreprises et la protection de l'actionnaire » ont rencontré un grand succès.

En termes de *participation*, pas moins de 370 inscrits ont témoigné de l'intérêt majeur que les réviseurs continuent à réserver au développement de la profession.

En termes de *qualité des débats et de documentation*, les commissions préparatoires avaient fait appel à d'autres professionnels non-réviseurs ; les travaux préparatoires et les débats ont donc bénéficié d'approches multidisciplinaires.

En termes de *convivialité*, les participants ont apprécié les travaux et l'ambiance multidisciplinaire ; certains participants non-réviseurs ont appris à mieux connaître la profession.

B. La Commission « *Squeeze out* : évaluation, information, protection de l'actionnaire »

La commission a réalisé ses travaux en bénéficiant de l'appui de praticiens non-réviseurs, avocats, membres de la CBF, ainsi que de représentants de banques d'affaires.

Tant les travaux préparatoires que les *workshops* ont permis de mettre en évidence deux observations paradoxales :

- le réviseur d'entreprises n'est que très exceptionnellement désigné pour remplir le rôle d'expert indépendant prévu par la législation relative aux opérations de *squeeze out* dans les sociétés faisant ou ayant fait appel public à l'épargne ;
- l'expert indépendant ne prend traditionnellement pas contact avec le commissaire de la société visée par l'opération de *squeeze out*, et ce, alors que ce dernier possède une connaissance pointue des particularités de l'entreprise susceptibles d'influencer la valeur de celle-ci. Cette prise de contact, à organiser dans le cadre d'une mission complémentaire, devrait être initiée pour autant que la problématique du secret professionnel ait été examinée. Le commissaire de la société visée par l'opération de *squeeze out* pourrait alors être amené à intervenir complémentaiement à l'expert indépendant, pour se prononcer sur la pertinence des méthodes d'évaluation adoptées par l'offrant, et sur la sauvegarde des intérêts des actionnaires.

Par ailleurs, le réviseur d'entreprises, pour autant qu'il ne soit pas le commissaire de la société, est susceptible d'intervenir en tant que

conseiller de l'offrant, comme conseiller des actionnaires minoritaires, comme expert indépendant ou comme émetteur d'une « *fairness opinion* ».

Ces observations indiquent que des initiatives destinées à promouvoir le révisorat en la matière pourraient utilement être lancées.

C. La Commission « Protection des actionnaires minoritaires : plus-value apportée par le réviseur d'entreprises »

Sur la base d'une analyse rigoureuse du Code des sociétés, la commission a dressé l'inventaire de l'ensemble des moyens que le législateur a mis à la disposition de l'actionnaire minoritaire. La commission a noté en particulier l'expertise visée à l'article 168 du Code des sociétés, l'action minoritaire, la procédure de retrait et la convocation de l'assemblée générale.

Outre le développement technique des divers sujets, la commission a recherché pour chaque disposition si l'Institut des Réviseurs d'Entreprises avait abordé d'une façon ou d'une autre la question, ainsi que l'utilisation réelle dans la pratique desdites dispositions par les actionnaires. Il ressort du nombre relativement peu élevé de décisions de jurisprudence qu'un conflit entre actionnaires est plutôt traité par le biais d'un accord amiable.

La question a été posée aux participants du Forum de savoir si l'intervention du commissaire dans le cadre de la communication d'informations à l'assemblée générale pouvait contribuer à une protection (in)directe éventuelle des actionnaires minoritaires, par exemple en leur communiquant des informations qui leur sont spécifiquement destinées. Il ressort des travaux que les membres de l'IRE confirment et reconnaissent la nécessité d'une communication consistante à *tous* les actionnaires. Des propositions constructives ont été formulées, sans préjudice du respect du secret professionnel du commissaire.

Lors des *workshops*, l'importance du rapport de gestion émanant de l'organe de gestion de la société a été soulignée. La plupart des participants ont approuvé le principe selon lequel le rapport de gestion, plutôt que le rapport ou l'intervention du commissaire, devrait constituer la base de la communication et de l'explication des comptes annuels ou devrait inciter à des discussions au sein de l'assemblée générale des actionnaires.

D. La Commission « *Corporate governance* : plus-value apportée par le réviseur d'entreprises »

La commission *corporate governance* a analysé les développements nationaux et internationaux en la matière. La valeur ajoutée du réviseur d'entreprises a été mise en exergue, aussi bien sur le plan du conseil, que sur celui du contrôle (par exemple dans la procédure de règlement de conflits d'intérêt au sein du conseil d'administration et du comité de direction).

Les évolutions consistant à inclure dans les rapports des mentions relatives au développement durable et à la responsabilité sociale des entreprises ont des répercussions sur la profession de réviseur et incitent à la normalisation des contrôles et des rapports de révision.

Le *corporate governance* n'est pas un sujet exclusivement réservé aux entreprises cotées en bourse. Les principes fondamentaux s'appliquent également aux entreprises familiales, aux sociétés filiales ainsi qu'aux entités non commerciales.

Il est ressorti des débats que l'application de certaines dispositions de la loi belge *corporate governance* et de ses arrêtés d'exécution suscite des difficultés d'application, certaines dispositions étant impossibles à appliquer en pratique.

E. La Commission « Le réviseur d'entreprises et les autorités de contrôle : nouveaux enjeux pour la profession »

Au cours des débats, les participants ont été unanimes quant à la nécessité d'une communication plus claire et plus explicite concernant le système actuel de surveillance interne de la profession et au rôle des personnes, indépendantes de la profession, dans ce système.

Une quasi-unanimité s'est dégagée lors des travaux pour affirmer qu'une meilleure communication et des explications approfondies sur les activités de l'Institut contribuent à améliorer la perception de la qualité de la surveillance sur la profession.

Des opinions diverses sont apparues concernant l'organisation de cette surveillance. Certains sont d'avis, moyennant une meilleure communication, que les compétences actuelles confiées par le législateur à l'Institut doivent être maintenues. En effet, des magistrats indépendants prennent aujourd'hui part aux instances disciplinaires. Des divergences d'opinions se sont manifestées au niveau de la surveillance sur le contrôle de qualité. Certains sont partisans d'une participation externe dans les travaux de l'Institut, d'autres y voient un danger éventuel de violation du secret professionnel.

En conclusion, il ressort des travaux que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises doit surmonter l'*expectation gap* en continuant à communiquer la façon dont il réalise la surveillance légale de l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises. Cette communication ne doit pas s'adresser aux seuls membres de l'Institut. Les autorités de contrôle et le monde socio-économique en général doivent être également tenus informés de la façon dont les instruments de contrôle sont mis en œuvre dans l'intérêt général et plus spécifiquement dans l'intérêt des actionnaires, des investisseurs, des épargnants et des travailleurs.

1.3. Mémoire au Gouvernement

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a adressé en 2003 un Mémoire au Formateur du Gouvernement⁽¹⁾ et au futur Ministre de l'Économie, Ministre de tutelle de l'Institut, en vue de moderniser les règles en matière de contrôle légal des comptes, dans l'optique de renforcer la protection de toutes les parties concernées, en soulignant le rôle du réviseur en Europe, le rôle du réviseur dans la communication financière, le rôle social du réviseur et l'importance de l'organisation de la profession.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que le Gouvernement devrait soutenir la Commission européenne dans sa stratégie à l'égard de la réglementation aux États-Unis mise en œuvre en 2003, en vue d'obtenir une reconnaissance mutuelle, compte tenu de la qualité du contrôle légal en Europe et

(1) Le texte complet du *Mémoire au Gouvernement* est repris en annexe 1 de ce rapport annuel.

du degré de normalisation technique et éthique, du contrôle de qualité et des mécanismes de supervision externe sur la profession dont les bases remontent à 1953 en Belgique. De la même manière, il convient d'adapter les règles belges sur l'indépendance qui ont un effet extra-territorial.

Dans un souci d'harmonisation européenne, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient d'autoriser également les sociétés de révision à adopter la forme de société civile ayant emprunté la forme de société anonyme dans l'optique de constituer une société européenne, moyennant certaines conditions.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que les moyens de la Commission des Normes comptables devraient être renforcés à court terme afin de lui permettre de mener à bien les importantes missions qu'elle devra accomplir, notamment dans le domaine de la normalisation comptable européenne au travers des IAS/IFRS.

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de fixer dans la loi la responsabilité civile des réviseurs à un montant qui ne dépasse pas 50 fois le montant des honoraires relatifs aux missions de révision, sauf en cas de dol, compte tenu des enjeux financiers en cause et du caractère non assurable et théorique d'une responsabilité illimitée.

Le Conseil de l'IRE attire l'attention sur la nécessité de prévoir un arrêté d'exécution de l'article 134 du Code des sociétés, tel que modifié par l'article 5 de la loi du 2 août 2002, de manière à être en conformité avec la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne, en fixant les catégories de prestations et honoraires non audit, à indiquer dans le rapport de gestion.

Le Conseil souhaite également attirer l'attention du Gouvernement et du législateur sur la nécessité de corriger la loi *corporate governance* du 2 août 2002 et les mesures d'exécution pour mieux tenir compte de la Recommandation européenne du 16 mai 2002.

Concernant le rôle social du réviseur, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de :

- mettre à jour l'arrêté royal de 1973 en vue d'améliorer la qualité de l'information financière à l'égard des conseils d'entreprise ;
- compléter la loi du 2 mai 2002 relative aux ASBL pour rendre applicable, *mutatis mutandis*, les dispositions relatives aux mandats de commissaire contenues dans le Code des sociétés (par exemple, en ce qui concerne la nomination pour une durée de trois ans, les pouvoirs d'investigation du commissaire ou encore les conditions et modalités de révocation) ; et
- prévoir un cadre légal pour la communication et le contrôle de l'information en matière sociale et en matière environnementale.

Afin de garantir la continuité et l'efficacité des procédures disciplinaires, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il conviendrait, en exécution de l'article 10 de la loi de 1953, d'adopter un règlement de discipline complétant notamment le mécanisme de suppléance des magistrats au sein des instances disciplinaires et de renforcer la procédure d'introduction d'un appel par le Conseil de l'IRE devant la Commission disciplinaire d'appel, inspiré du mécanisme mis en place au niveau judiciaire.

Pour faciliter la concertation avec le Conseil supérieur des Professions économiques, les trois instituts concernés devraient être représentés avec voix consultative.

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de modifier l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises, afin notamment de tenir compte des accords de Bologne prévoyant un niveau *Master* et de la possibilité d'organiser la première année de stage en commun avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC).

Le Conseil de l'IRE estime nécessaire de mettre à jour son règlement d'ordre intérieur, approuvé par arrêté royal.

Le Conseil de l'IRE partage le souci exprimé dans l'avant-projet de loi du Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Emploi, examiné sous la législa-

ture précédente, tendant à appliquer et à préciser les règles relatives au statut d'indépendant en soulignant la nécessité de tenir compte de la spécificité des règles applicables aux professions libérales d'une manière générale, et aux réviseurs d'entreprises en particulier, notamment en matière de règles relatives à l'exercice de la profession (responsabilité personnelle liée à la signature des rapports, etc.) et des règles applicables au stage.

Le Conseil de l'IRE est favorable, comme le permet la proposition de loi-cadre du Sénateur M. STEVERLYNCK (*Doc. parl.*, Sén., 2001-2002, n° 1289/1), à l'identification de la spécialité de certains auditeurs, par exemple dans le domaine informatique, de l'audit interne ou de la détection de la fraude, sans toutefois créer un monopole du titre ou de l'exercice de ces fonctions, dans un souci de libre entreprise et de développement des activités liées aux missions d'attestation dans des domaines en constante évolution.

1.4. Evolution des règles d'indépendance à l'étranger

Les règles d'indépendance du commissaire ont continué à faire l'objet de nombreux débats en Belgique, ainsi que sur le plan européen et international.

Les évolutions internationales, qui sont brièvement évoquées ci-après, sont plus amplement décrites dans le Rapport annuel 2002 de l'IRE⁽¹⁾ et dans le Bulletin d'Information⁽²⁾.

A la suite de la Recommandation du 16 mai 2002 fixant des principes fondamentaux en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes, en vue d'une harmonisation européenne dans une période de trois ans, la Commission européenne a entamé en 2003 le processus d'évaluation du degré de mise en œuvre de la Recommandation du 16 mai 2002 et a annoncé que les principes de cette Recommandation pourraient être repris dans le cadre de la modernisation de la Huitième Directive.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 22-38, p. 93-97 et p. 271-281, également disponible sur le site internet de l'IRE.

(2) D. SZAFRAN, « Evolution des règles d'indépendance du commissaire », IRE, *Bulletin d'Information*, n° 3/2003, p. 6-12.

L'*International Federation of Accountants* (IFAC) avait approuvé en novembre 2001 une nouvelle section de son Code éthique (partie B, section 8), consacrée à l'indépendance. L'IFAC a présenté en 2003 un projet d'adaptation des autres sections de son Code éthique (parties A et C, et autres sections de la partie B) et a recueilli les commentaires au 30 novembre 2003.

En exécution de la loi *Sarbanes-Oxley*⁽¹⁾ adoptée le 30 juillet 2002 aux Etats-Unis, la *Securities and Exchange Commission* (SEC), le régulateur des marchés boursiers américains, a adopté le 26 janvier 2003 des nouvelles règles en matière d'indépendance des auditeurs externes de sociétés cotées aux Etats-Unis⁽²⁾. La SEC avait déjà édicté une série de règles en la matière, le 21 novembre 2000⁽³⁾.

Les nouvelles règles adoptées par la SEC tendent notamment à revoir les règles antérieures relatives aux services non audit, renforcer le rôle du comité d'audit concernant l'attribution de services audit et non audit, prévoir la rotation des auditeurs responsables, interdire à certains auditeurs externes de rejoindre une société auditée dans un délai d'un an (*cooling-off period*) et prévoir certaines communications entre l'auditeur externe et le comité d'audit de la société auditée. Ces nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 6 mai 2003.

1.5. Evolution des règles d'indépendance en Belgique

1.5.1. Evolutions concernant l'application de la loi *corporate governance* du 2 août 2002

A. Cadre légal

La loi *corporate governance* contient des dispositions relatives à l'indépendance du commissaire, la responsabilité des administrateurs, la reconnais-

(1) *Sarbanes-Oxley Act*, 30 July 2002, Pub. L. 107-204, 116 Stat. 745 (2002), disponible au site internet www.sarbanes-oxley.com.

(2) SEC, *Strengthening the Commission's requirement regarding auditor independence*, 17 CFR Part 249, Etats-Unis, 26 janvier 2003, disponible sur le site internet de la SEC à l'adresse : www.sec.gov/rules/final/33-8183a.htm.

(3) SEC, *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*, 17 CFR Parts 210 and 240, Etats-Unis, 21 novembre 2000, disponible sur le site internet de la SEC à l'adresse www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm ; un aperçu de ces règles est repris dans le Rapport annuel 2000 de l'IRE (p. 46-52).

sance du comité de direction, la tenue des assemblées générales et les conflits d'intérêts. Le Conseil de l'IRE a notamment attiré l'attention des membres du Gouvernement et du Parlement belges sur l'importance des travaux de la Commission européenne et d'une harmonisation nécessaire au sein de l'Union européenne⁽¹⁾. Les nouvelles règles d'indépendance sont entrées en vigueur le 1^{er} octobre 2003.

B. Arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire (modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés)

L'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire définit les liens de collaboration professionnelle, pour déterminer les personnes, en ce compris le commissaire, soumises au champ d'application. Cette définition concerne uniquement les prestations de services non audit en relation avec les règles d'indépendance du commissaire (art. 133 C. Soc.). Elle diffère de la formulation utilisée pour définir les liens de collaboration, à propos de l'ensemble des missions révisorales, contenue à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. La définition reprise dans l'arrêté royal du 4 avril 2003 diffère également de la formulation de la définition du réseau prévue par la Recommandation européenne du 16 mai 2002. Au sens de cet arrêté, est considéré comme un lien de collaboration sous l'angle professionnel, la collaboration suivante organisée par un commissaire avec une personne morale ou physique :

« 1^o toute société visant à exercer la profession de réviseur d'entreprises et dans laquelle le commissaire est actionnaire, associé, administrateur ou gérant ;

2^o toute association ou société au sens de l'article 8, § 4, de la loi du 22 juillet 1953 formée entre un ou plusieurs réviseurs d'entreprises, dont l'un au moins est commissaire, et d'autres personnes qui ne possèdent pas cette qualité ou une qualité reconnue équivalente ;

3^o toute société ou personne avec laquelle la société ou l'association au sens du 1^o ou 2^o est liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés ;

(1) Cf. IRE, Avis du Conseil de l'IRE du 18 septembre 2002 sur l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, *Rapp. annuel*, 2002, p. 272.

4° toute fonction d'associé, d'actionnaire, d'administrateur, de gérant ou de membre d'une société, d'une association ou une personne visée au 1° à 3°, qui fait partie de l'équipe chargée de la mission d'audit ;

5° tout contrat de travail conclu par le commissaire avec un réviseur d'entreprises ;

6° tout réviseur d'entreprises avec lequel la société, l'association ou la personne, au sens du 1°, 2° ou 3°, a conclu un contrat de travail ;

7° tout contrat contenant le droit d'utiliser une raison sociale commune ou d'y faire référence ;

8° tout contrat comportant un engagement de recommandation réciproque ;

9° tout contrat ou société visant la mise en commun de ressources professionnelles. »⁽¹⁾.

Cette définition reprend la proposition formulée par le Conseil supérieur des Professions économiques dans son avis du 24 octobre 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal (devenu l'arrêté royal du 4 avril 2003).

Le Conseil de l'IRE a introduit un recours en annulation devant le Conseil d'Etat contre cette définition, qui s'écarte de la définition de l'arrêté royal de 1994 et de la Recommandation européenne du 16 mai 2002.

En vertu de l'arrêté royal du 4 avril 2003, le commissaire ne peut se déclarer indépendant lorsque lui-même ou les personnes avec lesquelles il collabore :

« 1° prend une décision ou intervient dans le processus décisionnel dans la société contrôlée ;

2° assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée ;

(1) Article 183quinquies de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, inséré par l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

3° *élabore, développe, met en œuvre ou gère des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée ;*

4° *réalise des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée, si celles-ci constituent un élément important des comptes annuels ;*

5° *participe à la fonction d'audit interne ;*

6° *représente la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres ;*

7° *intervient dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée.* »⁽¹⁾.

C. Arrêté royal du 4 avril 2003 visant la création du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire

La loi *corporate governance* prévoit la création d'un Comité d'avis et de contrôle⁽²⁾ ayant son siège à Bruxelles et doté de la personnalité juridique. Ce Comité est composé de membres indépendants de la profession de réviseur d'entreprises et nommés par le Roi sur proposition du Ministre de l'Economie et du Ministre de la Justice pour une période renouvelable de cinq ans. L'arrêté royal du 4 avril 2003 créant le Comité fixe à neuf le nombre de membres de ce Comité, qui ne peuvent être membres de la profession ni faire partie du CSPE. L'arrêté prévoit que le CSPE et l'IRE désignent chacun un expert effectif et un suppléant. Ces experts sont invités par le Président du Comité à participer aux réunions mais ne peuvent pas participer à la décision. L'article 458 du Code pénal relatif au secret professionnel s'applique aux membres du Comité ainsi qu'aux experts.

Le Comité est compétent pour :

- délivrer à la demande du commissaire, un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de ses

(1) Article 183^{ter} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, inséré par l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

(2) Voy. également *infra*, point 11.2.

fonctions de commissaire ; le Comité est également compétent pour émettre des autorisations dans le cadre de la règle « *one to one* » ;

- pouvoir introduire une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent de l'IRE en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire ; le Comité peut à cet effet demander toute information utile à l'IRE.

L'arrêté royal du 4 avril 2003 visant la création du Comité en détermine la composition, l'organisation, le fonctionnement et le mode de financement.

Le Comité d'avis et de contrôle est opérationnel depuis le 1^{er} septembre 2003.

D. Entrée en vigueur et dispositions transitoires

Les dispositions relatives à l'indépendance du commissaire sont entrées en vigueur le 1^{er} octobre 2003, soit le premier jour du cinquième mois suivant la publication de l'A.R. (intervenue le 19 mai 2003) au Moniteur belge⁽¹⁾.

Les dispositions décrites ci-avant (*cooling-off period* de deux ans et limitation des services non audit) s'appliquent aux prestations et situations nées après le 1^{er} octobre 2003, date d'entrée en vigueur⁽²⁾.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que les règles relatives aux prestations incompatibles avec l'indépendance du commissaire ne s'appliquent pas aux prestations et situations nées avant le 1^{er} octobre 2003, à condition que ces prestations ne se poursuivent pas après le renouvellement du mandat du commissaire.

La règle « *one to one* », s'applique aux émoluments relatifs aux services, missions et mandats prestés à partir du début des mandats de commissaire prenant cours après le 1^{er} octobre 2003, date d'entrée en vigueur⁽³⁾. Les

(1) Art. 10 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant le Comité et art. 4 de l'arrêté royal relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

(2) Art. 55, § 2, de la loi *corporate governance* du 2 août 2002.

(3) Art. 4, al. 3, de l'arrêté royal relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

prestations effectuées pendant les mandats de commissaire ayant pris cours avant le 1^{er} octobre 2003 ne sont donc pas visées par la règle « *one to one* ».

Les dispositions légales et réglementaires relatives à la composition et au fonctionnement du Comité d'avis et de contrôle sont entrées en vigueur le jour de la publication au Moniteur belge (*M.B.*, 19 mai 2003) de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant le Comité⁽¹⁾.

1.5.2. Avis du Conseil de l'IRE

A. Concernant l'application de la règle « *one to one* »

L'article 133, al. 5 à 7, du Code des sociétés, modifié par l'article 4 de la loi du 2 août 2002 *corporate governance* prévoit une limitation des prestations de services compatibles (règle « *one to one* ») : le commissaire et les personnes avec lesquelles il collabore ne peuvent prester, en faveur de certaines sociétés contrôlées et de leurs filiales, des services autres que les missions confiées par la loi au commissaire dans la mesure où le total des rémunérations afférentes à ces services (sauf les audits d'acquisition) dépasserait les émoluments visés à l'article 134, § 1^{er}, du Code des sociétés (qui concerne les émoluments du commissaire établis par l'assemblée générale de la société contrôlée). Cette règle s'applique aux sociétés cotées, tel que définies à l'article 4 du Code des sociétés, et aux sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés. Il peut être dérogé à cette interdiction :

- (i) soit sur délibération favorable du comité d'audit, lorsque les statuts de la société concernée prévoient la création au sein du conseil d'administration d'un tel comité chargé, notamment, d'assurer un suivi permanent des dossiers achevés par le commissaire ;
- (ii) soit après que le commissaire aura obtenu l'avis préalable positif du Comité d'avis et de contrôle ;

(1) Art. 10 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant le Comité.



(iii) soit si un collège de commissaires, indépendants l'un de l'autre, a été institué au sein de la société contrôlée.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que cette règle doit s'apprécier de manière globalisée, c'est-à-dire que l'appréciation du rapport des rémunérations et des émoluments, dans le cas d'une société faisant partie d'un groupe, doit s'effectuer en comparant :

- « d'une part, le total des rémunérations afférent aux services autres que les missions confiées par la loi au commissaire et autres que les audits d'acquisition, attribuées globalement par la société et ses filiales au commissaire ou à une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ; et
- d'autre part, le total des émoluments visés à l'article 134, § 1^{er}, du Code des sociétés ou aux dispositions légales ou contractuelles équivalentes à l'étranger, attribuées par la société et ses filiales au commissaire ou à un contrôleur des comptes avec lequel il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration. »⁽¹⁾.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que les honoraires doivent être calculés sur la période du mandat de commissaire (trois ans), étant donné que l'article 133, alinéa 5, du Code des sociétés fait référence aux émoluments du commissaire fixés en vertu de l'art. 134, § 1^{er}, du Code des sociétés.

B. Concernant la mention des services et honoraires non audit dans le rapport de gestion

Le Conseil de l'IRE a attiré l'attention du Gouvernement sur la nécessité de prévoir un arrêté d'exécution de l'article 134 du Code des sociétés, tel

(1) Avis du Conseil de l'IRE du 18 septembre 2002 sur l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, *Rapp. annuel*, 2002, p. 280 ; voyez également l'avis du Conseil de l'IRE du 7 décembre 2001 dans le Rapport annuel 2001 de l'IRE (p. 293-316).

que modifié par l'article 5 de la loi du 2 août 2002, de manière à être en conformité avec la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne. La loi prévoit que le Roi fixe les catégories de prestations et honoraires non audit, à indiquer dans le rapport de gestion.

C. Concernant la réparation de certaines dispositions de la loi *corporate governance* du 2 août 2002

Le Conseil a également attiré l'attention du Gouvernement et du législateur sur la nécessité d'adapter la loi du 2 août 2002 sur les éléments suivants :

- limiter le champ d'application aux services prestés en faveur des sociétés auditées, de leurs filiales belges et des sociétés belges qui contrôlent la société auditée (et non pas des sociétés liées en Belgique et des filiales étrangères), en vue d'être conforme à la volonté de la Commission européenne d'harmoniser les règles d'indépendance ;
- éviter les effets extra-territoriaux des règles nationales en n'appliquant pas les dispositions belges aux prestations réalisées par le réseau étranger du commissaire à l'égard des filiales étrangères de la société auditée ;
- prévoir une règle *de minimis* pour les services non audit de faible importance (par exemple 5 % des honoraires), comme c'est le cas dans la loi *Sarbanes-Oxley* adoptée en juillet 2002 par le Congrès des Etats-Unis, pour éviter des conséquences non souhaitées en cas de prestations de services qui n'ont pas de conséquence sur l'indépendance du commissaire ;
- limiter l'application rétroactive (deux ans) aux prestations incompatibles dont les honoraires dépassent les honoraires dans le cadre du mandat de commissaire ;
- corriger notamment les discordances au niveau de la version en français et en néerlandais du texte de loi et adapter le cas échéant la syntaxe.

D. Concernant l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux services incompatibles

En ce qui concerne l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif à la liste des services incompatibles avec l'indépendance, le Conseil de l'IRE propose que soient apportées les adaptations suivantes :

- la définition des liens de collaboration devrait être adaptée pour être en conformité avec la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 ;
- la formulation relative à l'audit interne et à la tenue de la comptabilité devrait être adaptée pour tenir compte de la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 qui, sur ce point, vise également l'établissement des états financiers (et non pas seulement les comptes annuels).

E. Concernant la mise en œuvre des autres dispositions de la Recommandation européenne par l'IRE

Le Conseil de l'IRE a communiqué aux membres en 2003 un avant-projet de règles destinées à transposer les dispositions de la Recommandation européenne qui ne sont pas encore mises en œuvre dans la législation et réglementation belges. En particulier, il s'agit de la « rotation interne » du représentant permanent de la société de révision après sept ans et des mesures de sauvegarde destinées à réduire le risque de dépendance économique du réviseur à l'égard d'une entité ou d'un groupe d'entités contrôlées. Le Conseil a examiné les observations des confrères et prépare un nouveau projet.

1.5.3. Mandat du commissaire auprès de plusieurs sociétés d'un même groupe

Le Conseil a pris connaissance d'une décision judiciaire concernant la désignation d'un commissaire auprès de plusieurs sociétés d'un même groupe.

Sans préjudice des règles applicables à l'indépendance du commissaire, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il n'existe pas d'incompatibilité pour un

même réviseur d'entreprises d'exercer simultanément un mandat de commissaire au sein d'une société faisant partie d'un groupe et un mandat de commissaire au sein d'une autre société faisant partie du même groupe.

Les Normes de l'IRE relatives à la certification des comptes annuels consolidés prévoient que « *Toute mission de contrôle doit s'accomplir conformément à un programme de travail approprié fondé sur une connaissance suffisante du groupe.* » (IRE, *Vademecum* 2002, p. 933, par. 2.1.). Le fait que le même réviseur exerce le mandat de commissaire dans une société-mère et dans les filiales est de nature à favoriser la connaissance du groupe par le réviseur en question.

Les Normes de l'IRE relatives à la certification des comptes annuels consolidés prévoient expressément la possibilité pour le réviseur chargé des contrôles des comptes consolidés de la société-mère d'être également chargé du contrôle des comptes des filiales. Ces Normes précisent en effet que « *Lorsque le réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés est également chargé du contrôle des comptes de la filiale, il établira son programme de travail en tenant compte des exigences du contrôle des comptes consolidés.* » (IRE, *Vademecum* 2002, p. 936, par. 2.3.1.).

Si le réviseur chargé du contrôle légal des comptes de la société-mère n'est pas chargé du contrôle légal des filiales, les normes prévoient que, dans certains cas, ce réviseur doit effectuer des travaux complémentaires auprès de la filiale. Ainsi, les Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés prévoient que « *Lorsqu'une filiale dont l'importance est significative pour les comptes consolidés n'a pas fait l'objet d'un contrôle externe acceptable, le réviseur d'entreprises doit effectuer des travaux complémentaires.* » (IRE, *Vademecum* 2002, p. 937, par. 2.4.).

Le Conseil de l'IRE confirme son point de vue selon lequel il n'existe ni d'obligation ni d'incompatibilité pour le réviseur chargé du contrôle légal d'une société au sein d'un groupe d'être également chargé simultanément du contrôle légal des comptes d'une ou plusieurs filiales au sein de ce groupe.

En vertu de l'article 133 du Code des sociétés, modifié par l'article 4 de la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989, l'arrêté royal du 4 avril 2003 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés fixe limitativement la liste des prestations incompatibles avec l'indépendance du commissaire et prévoit une règle des limitations des honoraires relatifs aux services non audités dans les sociétés cotées et les sociétés qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, ainsi que dans leurs filiales. Ces nouvelles règles en matière d'indépendance du commissaire n'ont pas d'incidence sur la possibilité pour un réviseur d'entreprises d'exercer simultanément un mandat de commissaire auprès d'une société du groupe et d'autres sociétés du même groupe, sans préjudice du respect des dispositions légales et réglementaires.

1.5.4. Dépendance financière : interprétation de l'art. 13 de l'A.R. du 10 janvier 1994

Le Conseil a constaté que les revenus professionnels d'un réviseur d'entreprises représentant un pourcentage significatif de l'ensemble de ses revenus dépendent de deux groupes d'entreprises, et ceci pour l'exécution d'activités de contrôle.

L'article 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises prévoit : « *Les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité.* ».

Le Conseil de l'IRE a décidé, compte tenu du fait que le réviseur d'entreprises dispose également encore d'autres sources de revenus, de lui accorder un délai de deux ans en vue de remédier à la situation constatée.

1.6. Evolution des professions économiques : lignes de conduite en matière de publicité

Le Conseil de l'IRE a approuvé en mars 2003 les lignes de conduite en matière de publicité proposées par le Comité inter-instituts, qui tient compte de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 13 juin 2002 et de la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales.

Ces lignes de conduites ont également été approuvées par les Conseils respectifs de l'IEC et de l'IPCF, et sont ainsi applicables à l'ensemble des professions économiques.

Les lignes de conduite ont été communiquées simultanément aux membres de l'IRE, l'IEC et l'IPCF fin avril 2003. Le Président de l'IRE a adressé à cet égard le 30 avril 2003 une circulaire aux membres de l'IRE, contenant les lignes de conduite, qui sont également disponibles sur l'Extranet de l'IRE.

Les lignes de conduite sont reprises en annexe 2 du présent rapport annuel.

1.7. Déontologie

1.7.1. Secret professionnel

A. Le secret professionnel dans le cadre de la procédure de *discovery*

En 2003, la question a été posée de savoir quelle attitude doit prendre le commissaire d'une société belge dans le cas où il serait confronté à une demande de communication (pouvant également porter sur des documents confidentiels) dans le cadre d'une procédure de *discovery* à l'étranger.

Le secret professionnel tel que prévu à l'article 458 du Code pénal est-il d'application et le commissaire a-t-il le cas échéant, sous certaines conditions, la possibilité de mettre les documents de travail à disposition ?

Sur avis de la Commission juridique de l'Institut, le Conseil a d'abord analysé la portée de ladite procédure de *discovery*. Conformément au droit étranger de la procédure, les parties conduisent d'abord une procédure de *discovery* avant que le véritable conflit ne soit traité et que le tribunal analyse l'affaire quant au fond. Ce *discovery* est la phase dans la procédure où, après introduction de la cause mais avant le traitement véritable de l'affaire, tous les faits qui peuvent être relevants sont mis réciproquement à disposition des parties au procès.

Le but d'un *discovery* est de permettre aux parties d'évaluer dès le début les forces et les faiblesses du dossier de la partie adverse. Il s'agit de la transmission de documents et de l'audition de témoins.

Dans le cas présent, le Conseil a fait application des principes généraux en matière de secret professionnel du réviseur d'entreprises et est arrivé aux conclusions suivantes :

- Le commissaire peut effectuer des observations orales et/ou transmettre des documents sans violer le secret professionnel s'il se trouve dans une procédure « en justice », ce qui signifie une procédure menée par un juge d'instruction.
- Etant donné qu'une procédure de *discovery* n'a pas nécessairement les caractéristiques d'une procédure « en justice », le Conseil est d'avis que le commissaire n'a pas la possibilité de communiquer des données confidentielles dans le cadre d'une telle procédure.
- Si un pouvoir judiciaire étranger souhaite cependant obtenir l'information, il est souhaitable que ceci soit traité via une commission rogatoire.
- Les exceptions à l'article 458 du Code pénal et l'article 27 de la loi de 1953 doivent être interprétées restrictivement ; une procédure de *discovery* n'est pas reprise comme une exception au secret professionnel ; le commissaire ne peut donc pas faire de communication dans le cadre d'une telle procédure.
- Même dans le cas où le client a donné son autorisation au commissaire afin de collaborer à la procédure de *discovery*, le secret professionnel reste d'application dans le chef du commissaire. D'ailleurs, l'exception au secret professionnel en cas d'autorisation écrite de l'entreprise vaut

uniquement pour la communication d'une attestation ou d'une confirmation (art. 458 C. pén., *juncto* article 27, al. 2 de la loi du 22 juillet 1953).

Le Conseil est par conséquent arrivé à la conclusion que le commissaire d'une société belge est lié par le secret professionnel dans le cadre d'une procédure de *discovery*. Il ne peut pas transmettre de documents confidentiels, ceci même si le client lui en donne l'autorisation.

Le Conseil a pris cette position sous réserve d'une décision judiciaire différente.

B. Le secret professionnel dans le cadre de la déclaration annuelle

Dans le courant de l'année, le Conseil a réagi positivement à la demande d'un juge d'instruction d'avoir accès à la déclaration annuelle d'une société de réviseurs d'entreprises, telle que communiquée à l'Institut.

Le Conseil est d'avis que le secret professionnel ne peut être invoqué à l'égard du juge d'instruction en ce qui concerne l'information que les réviseurs d'entreprises doivent communiquer annuellement à l'Institut, en application de l'article 32 du règlement d'ordre intérieur.

Dans le cas d'espèce, le Conseil a estimé qu'il n'y avait aucune raison de ne pas donner suite à la demande du juge d'instruction de lui transmettre la déclaration annuelle.

C. Portée du secret professionnel dans les contacts entre confrères

Un avocat est d'avis que l'un de ses clients a été préjudicié par une opération d'apport en nature. Il envisage de se porter partie civile et d'intenter une action envers les administrateurs sur la base de l'article 610, 4^o, du Code des sociétés et envers le réviseur X sur la base de l'article 9*bis* de la loi du 22 juillet 1953.

Afin d'apprécier ses chances de succès s'il dépose plainte entre les mains d'un juge d'instruction, l'avocat demande au réviseur d'entreprises Y d'analyser le rapport établi par le réviseur d'entreprises X. Selon les conclusions de l'analyse du réviseur d'entreprises Y, l'avocat décidera si oui ou non il entame une procédure.

Un confrère pose différentes questions à ce sujet. La Commission juridique répond comme suit:

- a. Si le réviseur d'entreprises Y venait à contacter le réviseur d'entreprises X sans l'accord de l'avocat (étant entendu que si un accord est demandé, il sera refusé), le réviseur d'entreprises Y est-il sanctionnable au titre de non-respect du secret professionnel?

La Commission juridique se réfère à l'article 25, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui stipule que: « *Lorsqu'un réviseur d'entreprises est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises, il est tenu, dans la mesure où le secret professionnel le lui permet, de lui faire connaître immédiatement les points sur lesquels porte la divergence.* ».

En général, la Commission juridique est d'avis que la communication de l'existence même d'une mission, peut en soi mettre le secret professionnel en péril.

Concrètement, c'est selon les circonstances que le contact entre deux réviseurs d'entreprises constituera ou non une violation du secret professionnel. Ainsi, il est envisageable que dans le cadre d'une « *second opinion* » le réviseur d'entreprises ne rencontre pas de problème à cet égard, pourvu qu'il mette son client au courant qu'il contactera son confrère. Dans le cadre d'une éventuelle procédure pénale, la communication de l'existence d'une mission est plus délicate (p. ex. risque de faire disparaître des preuves).

La Commission juridique pointe cependant le second alinéa de l'article 25 où il est prévu que: « *Il agira avec discernement en prenant au besoin l'avis d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un avocat.* ». Le recours à cette procédure alternative constitue une solution dans les cas où un contact avec le confrère serait contraire au respect du secret professionnel. En effet, le troisième réviseur ou l'avocat consultés sont eux-mêmes soumis au secret professionnel.

- b. Le réviseur d'entreprises Y doit-il disposer dans son dossier d'une confirmation écrite de l'avocat précisant que ce dernier refuse de le

délié de son secret professionnel; en d'autres termes, afin de tenter de respecter l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, le réviseur d'entreprises doit-il agir de manière proactive en vue d'être délié du secret professionnel qui le lie à son mandant?

La Commission juridique se réfère à l'article 27 de la loi du 22 juillet 1953 qui prévoit comme exception au secret professionnel: « (...) *la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction (...)* ».

Cet article requiert explicitement une autorisation *écrite* du mandant.

Le réviseur d'entreprises doit par conséquent dans son dossier disposer d'une confirmation écrite de l'avocat où il est précisé que celui-ci est délié de son secret professionnel. Cependant, le réviseur d'entreprises ne doit pas disposer dans son dossier d'une confirmation qu'il n'est pas délié de son secret professionnel.

- c. La réponse est-elle différente ou à nuancer dans le cas où un réviseur d'entreprises est nommé expert par un juge d'instruction ou par le parquet pour analyser un rapport établi par un confrère?

Vu l'aspect contradictoire de la mission d'expert judiciaire, une partie de la jurisprudence estime que l'expert judiciaire doit prendre contact avec son confrère. Il appartiendra toutefois au réviseur de suivre les directives à ce sujet du juge d'instruction ou du Procureur du Roi. L'article 25 susmentionné ne paraît pas s'appliquer aux expertises effectuées à la demande du juge d'instruction ou du parquet.

- d. Il en va de même lorsqu'un réviseur d'entreprises est désigné par un avocat pour analyser le rapport d'un confrère établi à la demande d'un juge d'instruction ou du parquet.

La réponse est identique à celle prévue sous le point a., même si ceci posera moins de problèmes en matière de secret professionnel.

- e. Prenons enfin le cas où le confrère A succède au confrère B dans l'exercice du mandat de commissaire dans la société C. L'administrateur-

délégué de la société C expose à A les griefs qu'il a envers B. Il demande que cet entretien ou le rapport à émettre soit confidentiel. On peut imaginer deux attitudes possibles dans le chef de A: soit il accepte la mission sans prendre contact avec le confrère B car il est tenu par le secret professionnel vis-à-vis de la société C; soit il décline la mission.

La Commission juridique est d'avis que, dans le cadre de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises concerné doit prendre contact avec son prédécesseur (article 24, dernier alinéa de l'arrêté royal du 10 janvier 1994). S'il souhaite formuler une critique sur son prédécesseur, il doit respecter l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, selon les distinctions visées au point a.

En conclusion, on pourrait penser que le contact préalable obligatoire prévu à l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 serait finalement d'une portée assez limitée puisque dans toute mission qu'un réviseur d'entreprises reçoit d'un mandant (un magistrat, un avocat, un chef d'entreprises, etc.) il est tenu par le secret professionnel (article 27, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953).

La Commission juridique est d'avis que l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'est pas si limité vu que l'article 27, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 a une portée précise et ne peut pas être invoqué tel quel en toutes circonstances. De plus, l'article 25 comporte *in fine* une solution alternative – l'avis d'un troisième réviseur ou d'un avocat – qui, quant à elle, ne pourra être écartée que dans des circonstances exceptionnelles.

1.7.2. Mandat d'un commissaire au sein de sociétés concurrentes

Le Conseil de l'IRE a été saisi d'une question de principe concernant le mandat d'un commissaire au sein de sociétés concurrentes.

Le Conseil est d'avis qu'il n'existe pas d'incompatibilité pour un commissaire et son représentant personne physique exerçant simultanément un mandat de commissaire dans des sociétés indépendantes, même si ces sociétés sont des concurrentes, ceci sans préjudice des dispositions relatives à l'indépendance et au secret professionnel.

1.8. Modernisation du règlement d'ordre intérieur et des règles disciplinaires

Président : M. M. DE WOLF

Membres : MM. G. HEPNER et D. SMETS

Secrétariat : M. E. VAN MEENSEL

Le Conseil de l'IRE estime nécessaire, comme il a été précisé dans son Mémoire au Gouvernement, de mettre à jour le texte de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (*M.B.*, 22 avril 1989), tel que modifié par l'arrêté royal du 12 mars 2000 (*M.B.*, 28 mars 2000).

Le Conseil a analysé un premier avant-projet de nouveau règlement d'ordre intérieur, qui est basé sur les lignes de force suivantes :

- moderniser le règlement d'ordre intérieur, notamment en tenant compte des nouvelles technologies de communication et de diverses lois récentes ;
- rationaliser la collecte et la tenue des informations qui doivent être transmises par les membres à l'Institut ;
- confirmer la possibilité pour le Conseil de déléguer certaines tâches au Comité exécutif, en permettant au Conseil de modaliser les délégations ;
- renforcer les obligations à charge des membres démissionnaires ou temporairement omis qui sollicitent leur réinscription, ainsi que clarifier la signification d'une radiation, quant à une éventuelle réinscription ultérieure ;
- distinguer la qualité de membre de l'Institut (octroyée également à des sociétés) et les droits de vote et d'éligibilité à l'assemblée générale (réservés aux personnes physiques) ;

- allonger la période d’ancienneté professionnelle requise pour l’octroi du titre de réviseur honoraire, compte tenu du temps écoulé depuis la fin de la période transitoire prévue par la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat d’entreprises ;
- ouvrir la possibilité d’organiser un régime approprié pour les anciens membres qui ne remplissent pas les conditions pour se voir octroyer le titre honorifique ;
- assouplir certaines modalités de fonctionnement interne, telles que celles relatives à la date de l’assemblée générale ordinaire ;
- favoriser, dans le respect de la loi, un alignement de la durée du mandat des commissaires de l’Institut sur la durée des mandats de commissaire de société ;
- renforcer les conditions de quorum au sein du Conseil ;
- prévoir les pratiques en usage relatives aux jetons de présence et autres indemnités ;
- prévoir des dispositifs plus efficaces en ce qui concerne les membres en défaut de satisfaire à leurs obligations administratives ou financières à l’égard de l’Institut ;
- apporter diverses améliorations techniques et/ou formelles au règlement actuel.

Le Conseil a également décidé de créer un Comité *ad hoc* « discipline » ayant pour mission de réfléchir aux modernisations à prévoir en matière disciplinaire et de préparer, en application de l’article 10 de la loi du 22 juillet 1953, un projet de nouveau règlement de discipline qui tient compte des évolutions en la matière. Ce nouveau règlement devra être soumis à l’approbation du Roi.

Ce Comité est composé comme suit :

Président : M. M. DE WOLF

Membres : MM. L. DE PUYSSSEYR, H. FRONVILLE, G. HEPNER et
R. VERMOESEN

Secrétariat : Mmes V. VAN DE WALLE et I. DEL BINO

1.9. Comité Statut des indépendants

Président : M. D. SMETS

Membres : MM. B. DE GRAND RY et G. HEPNER

Secrétariat : Mme S. VAN BELLINGHEN et M. D. SZAFRAN

Le Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Emploi a déposé un avant-projet de loi relatif au statut d'indépendant sous la législature précédente. Le Conseil de l'IRE a, en concertation avec d'autres professions indépendantes, fait part de son inquiétude au sujet de l'application de cet avant-projet.

Dans ce contexte, le Conseil insiste sur la nécessité de prendre en compte la spécificité du statut du réviseur d'entreprises, en particulier les règles relatives au stage et l'obligation pour le réviseur qui signe un rapport de révision d'avoir le statut d'indépendant.

Quant aux modalités et aux critères d'application, le Conseil de l'IRE souhaite toutefois attirer l'attention du Gouvernement sur la spécificité des règles applicables aux professions libérales d'une manière générale, et aux réviseurs d'entreprises en particulier. Le Conseil de l'IRE soutient qu'il doit être tenu compte de ces spécificités, notamment :

- les règles relatives à l'exercice de la profession (responsabilité personnelle liée à la signature des rapports, etc.) ;
- les règles applicables au stage ;
- le fait que les réviseurs contribuent, dans leur secteur, de façon importante au financement de la sécurité sociale des travailleurs indépendants.

Le Conseil de l'IRE a communiqué ce point de vue au travers de son Mémoire adressé au Gouvernement en 2003⁽¹⁾.

Le Conseil a été constitué un Comité chargé de suivre les évolutions en cette matière.

Une rencontre informelle a été organisée en 2003 pour les réviseurs et stagiaires à ce sujet. L'IRE participe en outre aux travaux du FVIB (*Federatie voor Vrije Intellectuele Beroepen*) sur la question.

(1) IRE, *Mémoire au Gouvernement*, 2003, p. 12, point 4.5.

1.10. Société européenne – société de révision

Conformément à l'article 3 du Règlement 2157/2001 du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne, cette dernière est considérée comme une société anonyme relevant du droit de l'Etat membre de son siège statutaire. Les Etats membres doivent transposer la Directive européenne du 8 octobre 2001 dans leur droit national pour le mois d'octobre 2004 au plus tard (voir aussi IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 132-134).

Les articles 33, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 et 14 de l'arrêté royal du 15 mai 1985 stipulent que la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est accordée à toute société civile constituée sous la forme de société en nom collectif, de société privée à responsabilité limitée ou de société coopérative.

Dans l'exposé des motifs de la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat d'entreprises, il est prévu qu'en l'attente de la mise en vigueur du statut de la société civile professionnelle avec personnalité juridique dans une loi séparée, la seule forme juridique acceptée est celle de société en nom collectif, société en commandité simple ou société coopérative (*Doc. parl.* Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 35) et la SPRL (*Doc. parl.* Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 64).

Sur base de ce qui précède, une société de révision ne peut être une société anonyme et donc pas non plus une société européenne – ceci contrairement à d'autres Etats membres – et ce, même si aucune explication n'est donnée des raisons d'exclusion de la société anonyme.

Pour arriver à une plus grande harmonisation et pour que les sociétés de révision en Belgique puissent adopter le statut de société européenne, le Conseil de l'IRE est d'avis que les règles qui sont d'application pour les sociétés de révision doivent être modifiées. Elles devraient pouvoir adopter la forme d'une société anonyme civile afin de pouvoir fonder une société européenne. Bien entendu, certaines conditions peuvent être stipulées, par exemple le fait que les actions d'une société de révision, ayant adopté la

forme de société anonyme, soient nominatives. Ceci est par ailleurs le cas pour les membres de l'IEC.

Le Conseil a fait part de son souci dans le *Memorandum au Gouvernement*⁽¹⁾.

I

(1) IRE, *Mémorandum au Gouvernement*, 2003, p. 6, point 1.2.

II

Chapitre II

DROIT DES SOCIÉTÉS

2.1. *Corporate governance*

La plupart des dispositions de la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 (ci-après la loi « *corporate governance* ») sont entrées en vigueur le 1^{er} septembre 2003.

La loi *corporate governance*, qui modifie le Code des sociétés, s'applique indifféremment aux sociétés cotées et non cotées. Cette loi contient des dispositions précisant et renforçant les règles d'indépendance du commissaire. D'autres dispositions importantes concernent notamment la responsabilité des administrateurs, le comité de direction, les assemblées générales et les conflits d'intérêts.

Il est renvoyé à cet égard au Rapport annuel 2002 (p. 93-97).

Le 21 mai 2003, la Commission européenne a publié sa Communication relative à la modernisation du droit des sociétés et au renforcement du gouvernement d'entreprise (*corporate governance*).

Les principaux objectifs sont les suivants :

- renforcer les droits des actionnaires et la protection des employés, des créanciers et des autres parties avec lesquelles les sociétés sont en relation, tout en faisant en sorte que les règles du droit des sociétés et du gouvernement d'entreprise puissent être modulées pour s'adapter aux différents types d'entreprises ;
- améliorer l'efficacité et la compétitivité des entreprises, en accordant une attention particulière à certains problèmes transfrontaliers spécifiques.

Le plan d'action comporte des priorités à court terme (2003-2005), à moyen terme (2006-2008) et à long terme (à compter de 2009) et précise, pour chaque proposition, le type d'instrument réglementaire à utiliser et un calendrier de mise en œuvre à titre indicatif.

Il prévoit un ensemble de propositions, législatives ou non, regroupées sous les titres suivants : gouvernement d'entreprise ; maintien et modifica-

tion du capital ; groupes et pyramides⁽¹⁾ ; restructuration et mobilité des sociétés.

II

Le plan d'action comporte un certain nombre d'autres propositions :

- lancement d'une étude de faisabilité sur l'introduction éventuelle d'un statut de la société privée européenne, qui intéresserait principalement les PME actives dans plus d'un Etat membre ;
- soutien à court terme au processus engagé pour introduire plusieurs nouvelles formes juridiques de personnes morales européennes (coopérative européenne, association européenne, société mutuelle européenne) et réflexion à plus long terme sur l'élaboration éventuelle d'un statut de la fondation européenne ; et
- extension des obligations d'information à une série d'entités à responsabilité limitée existant au niveau national.

2.2. Conseil d'entreprise : arrêté royal du 27 novembre 1973

L'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise, est antérieur notamment à la loi de 1975 relative à la comptabilité, à la réforme du révisorat de 1985, à la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés et à la loi du 2 mai 2002 relative aux ASBL.

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient d'envisager une mise à jour de l'arrêté royal, afin d'améliorer la qualité de l'information financière à l'égard des conseils d'entreprise, et a communiqué ce point de vue, notamment au travers de son Mémoire adressé au Gouvernement en 2003⁽²⁾.

(1) « Une chaîne de sociétés détenant des participations dont le contrôle final est assuré moyennant un investissement total modeste. »

(2) IRE, *Mémoire au Gouvernement*, 2003, p. 10, point 3.1.

2.3. Etude relative au contrôle des comptes annuels par les commissaires

En mai 2003, la société d'information GRAYDON a publié⁽¹⁾ une étude sur le contrôle des comptes annuels par le commissaire (*cf.* le communiqué de presse de Graydon daté du 16 mai 2003).

GRAYDON constate qu'en 2001, 14.448 entreprises belges avaient désigné un commissaire, contre 13.396 en 1997.

Des données chiffrées contenues dans cette étude, il ressort que, des 14.448 sociétés belges avec commissaire, seules 926 ou 6,4 % n'ont pas bénéficié de déclaration d'approbation sur les comptes annuels 2001.

D'après l'étude, le volume de « remarques négatives » diminuerait d'année en année. Par « remarques négatives », on entend les déclarations avec réserve, les déclarations d'abstention et les opinions négatives.

Pour l'exercice comptable 1997, le nombre de déclarations avec réserve, de déclarations d'abstention et d'opinions négatives s'élevait encore à 1.103 ou 8,2 % du total ; en 1998, à 961 ou 7,1 % du total, en 1999, à 992 ou 7,3 % et en 2000, à 952 ou 6,6 %.

L'étude conclut qu'il ressort des rapports des commissaires que la comptabilité des grandes entreprises semble s'améliorer d'année en année.

L'étude GRAYDON établit également un parallèle entre les opinions négatives ou les déclarations d'abstention du commissaire et le risque croissant de faillite imminente.

On remarque que les sociétés où un rapport avec une opinion négative a été établi, présentent un risque fort élevé de faillite (en 1998, 37,5 % des sociétés où le rapport du commissaire consistait en une opinion négative ont été déclarées en faillite).

(1) *Cf. Graydon Newsletter*, juin 2003, disponible sur le site internet www.graydon.be.

Dans les sociétés où une déclaration d'abstention a été émise, le risque de faillite est également élevé (faillite dans 8,9 % des cas en 2001). Le pourcentage de faillite des sociétés où le rapport du commissaire consiste en une attestation avec réserve, s'élève à 1,3 % en 2001. Dans les cas où un commissaire est d'avis que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise, et donc délivre une attestation sans réserve, il semble, en tout cas selon l'étude, que le pourcentage de faillites est peu élevé, à savoir 0,24 % ou 27 faillites sur un total de 11.350.

La conclusion de l'étude GRAYDON est que, pour déterminer la viabilité d'une entreprise, le rapport du commissaire est un élément d'attention :

« Le fait que les déclarations du commissaire doivent être suivies avec attention, résulte du fait que les entreprises avec une opinion négative ou une déclaration d'abstention courent un plus grand risque de faillite imminente. Quant à l'annonce d'une faillite, une opinion négative ou une déclaration d'abstention représentent un signal important. ».

Au yeux du Conseil, l'analyse de GRAYDON illustre qu'une grande importance est accordée au contenu de la déclaration du commissaire. Le Conseil est d'avis que ceci souligne le rôle du commissaire dans le monde socio-économique et il ne peut que s'en réjouir.

2.4. Réparation de certaines dispositions du Code des sociétés

Le Conseil est d'avis qu'il convient de mettre en concordance les versions en français et en néerlandais des articles 138, 582 et 596 du Code des sociétés. Le Conseil a également abordé ce problème dans le Mémoire au Gouvernement⁽¹⁾.

(1) IRE, *Mémoire au Gouvernement*, 2003, p. 9, point 2.4.

2.4.1. Article 138 du Code des sociétés

Conformément à l'article 138 du Code des sociétés, le commissaire dispose de la possibilité de saisir le Président du Tribunal de commerce en cas de risque de discontinuité de la société auditée.

La différence dans les deux versions consiste dans le fait que la phrase dans l'alinéa 4 « *of indien ze oordelen dat de maatregelen de continuïteit in de bedrijfsuitoefening niet kunnen vrijwaren gedurende een redelijke termijn* » est reprise dans le texte néerlandais mais fait défaut dans le texte français de l'article précité.

Il s'agit clairement d'un oubli du législateur, vu qu'avant la codification par le Code des sociétés, il existait bien une uniformité entre le texte français et néerlandais du texte précité (cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 106).

Le Conseil propose donc d'aligner le texte français avec le texte néerlandais.

2.4.2. Article 582 du Code des sociétés

L'article 582 du Code des sociétés concerne le rapport du commissaire, du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable externe (ci-après le professionnel) lors de l'émission d'actions sans mention de valeur nominale en dessous du pair comptable.

Selon le texte en néerlandais, le professionnel doit déclarer que ces informations sont « *juist en voldoende* », bien que les travaux préparatoires de la loi du 5 décembre 1984 prévoient une obligation pour le professionnel de déclarer que les informations financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont « *fidèles* et suffisantes » pour éclairer l'assemblée générale. Il est clair que « *fidèle* » ne se traduit pas par « *juist* », mais bien par « *getrouw* ».

Le Conseil propose donc d'aligner le texte néerlandais avec le texte français et de remplacer le mot « *juist* » par le mot « *getrouw* ».

2.4.3. Article 596 du Code des sociétés

Lors de la limitation ou de la suppression du droit de préférence, l'article 596 du Code des sociétés prévoit que le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe (le professionnel) établit un rapport. Dans le cadre de cette mission, le professionnel doit déclarer que les informations financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont « *fidèles* et suffisantes » pour éclairer l'assemblée générale.

Conformément au texte en néerlandais, le professionnel doit déclarer que ces informations sont « *juist en voldoende* ». Il est clair que « *fidèle* » ne se traduit pas par « *juist* ».

Comme dans le cas de l'article 582 du Code des sociétés le Conseil propose de remplacer le mot « *juist* » par le mot « *getrouw* » dans le texte en néerlandais.

2.5. Commission juridique

Président : M. Pierre P. BERGER (réviseur d'entreprises)

Membres : Mmes Ann DIRCKX (Commission bancaire et financière) et Gilberte RAUCQ (notaire), MM. Lieven ACKE (réviseur d'entreprises), Jean-Philippe BONTE (juriste d'entreprise), Herman BRAECKMANS (avocat), Michel DE WOLF (réviseur d'entreprises), Paul-Alain FORIERS (avocat), Hugues FRONVILLE (réviseur d'entreprises), Jean-Paul KOEVOETS (réviseur d'entreprises), Henri OLIVIER (FEE), Yvan STEMPIERWSKY (Commission bancaire et financière) (jusqu'au 9 septembre 2003) et Francis WALSHOT (juriste d'entreprise)

Secrétariat : Mme Veerle VAN DE WALLE et M. Erwin VANDERSTAPPEN

Au courant de 2003 la Commission juridique s'est réunie à cinq reprises. La Commission juridique a rendu des réponses spécifiques suite aux questions soumises. En outre, elle a aussi élaboré des avis ayant une portée générale. Sont repris ci-après certains d'entre eux, tel qu'approuvés par le Conseil.

2.5.1. L'exercice successivement du mandat de commissaire et de liquidateur au sein de la même société

La question a été posée à la Commission juridique de savoir si un réviseur d'entreprises à la suite de son mandat de commissaire peut exercer celui de liquidateur dans la même société. Dans le cas présent, le commissaire souhaitait, avant d'être nommé comme liquidateur, être remplacé par l'assemblée générale comme commissaire par un autre réviseur d'entreprises.

La Commission juridique a rendu l'avis suivant.

A. Liquidation et poursuite du mandat de commissaire

Lors de la mise en liquidation, le mandat du commissaire ne vient pas à expiration. Cela signifie que le commissaire reste au moins en fonction jusqu'à la fin de son mandat de trois ans. C'est – et cela reste – la mission du commissaire d'effectuer le contrôle des comptes annuels chaque année (article 142 C. Soc.) et de rédiger, à propos des comptes annuels, un rapport de révision (article 143 C. Soc.), bien que la société soit en liquidation. La législation ne prévoit pas que le liquidateur doive soumettre, « à l'approbation » de l'assemblée générale des actionnaires, les comptes annuels contrôlés par le commissaire.

Lorsque la durée du mandat est expirée et que la liquidation n'est pas encore terminée à ce moment, l'assemblée générale des actionnaires doit décider entre les alternatives suivantes : soit le mandat du commissaire est renouvelé, soit un nouveau commissaire est désigné, soit aucun commissaire n'est désigné si la société ne répond plus aux critères requérant la désignation d'un commissaire.

Conformément à l'article 135 du Code des sociétés, le commissaire ne peut être révoqué au cours de son mandat, sous peine de dommages et intérêts, que pour des justes motifs par l'assemblée générale. Par contre, il peut démissionner en cours de mandat lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission.

B. Indépendance du commissaire

Le nouvel alinéa 3 de l'article 133 du Code des sociétés précise que :

« Jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaires, ils ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle, ni auprès d'une société ou personne liée au sens de l'article 11. ».

La Commission juridique est d'avis que, par les termes « mandat d'administrateur, de gérant ou tout autre fonction », le législateur a voulu interdire quelque fonction que ce soit au sein de la société contrôlée ou des sociétés ou personnes liées ; en d'autres mots, il a voulu instaurer une interdiction d'une portée très large.

En outre, la mise en liquidation entraîne de plein droit la fin du mandat des administrateurs et gérants. La gestion et la représentation de la société sont à partir de la mise en liquidation confiées à un ou plusieurs liquidateurs. Le mandat de liquidateur est, dès lors, sous ce regard, à rapprocher de celui d'administrateur ou de gérant.

C. Conclusions

De ce qu'il précède, la Commission juridique estime que l'exercice, successivement, par un réviseur d'entreprises du mandat de commissaire et du mandat de liquidateur dans la même société, est contraire aux dispositions du nouvel article 133, alinéa 3 (*cooling-off period*) du Code des sociétés.

2.5.2. Libération du capital par compensation avec un compte-courant

Un confrère a soumis à la Commission juridique la question suivante. Une personne physique détient une créance à l'encontre d'une société dont elle est l'actionnaire principal. Elle souhaite transformer une partie de sa créance en capital. Pour cela, la société rembourse une partie de la créance à la personne physique avec laquelle cette dernière souscrit à une augmentation en capital en numéraire qui est libérée à concurrence d'un quart. Le solde de l'augmentation du capital est, par la suite, libéré par une prise en charge (partielle) de la créance.

Le confrère souhaite savoir de la Commission juridique si ce procédé constitue une infraction au Code des sociétés (contournement de la procédure d'apport en nature).

En vertu du droit civil, une compensation de dettes est de droit entre deux dettes liquides et exigibles qui ont chacune pour objet une somme d'argent. Celle-ci s'applique dès que les dettes existent en même temps et pour des montants réciproques (articles 1289, 1290 et 1291 Code civil).

La question est donc de savoir si la libération par compensation avec une créance sur la société par l'organe de gestion peut être reconnue comme réellement effectuée de la façon prescrite. L'organe de gestion est d'ailleurs pénalement responsable du respect de ces dispositions (article 347, 3° C. Soc. (SPRL) ou article 648, 5° C. Soc. (SA)).

En général, la jurisprudence accepte la compensation de plein droit entre l'obligation de libération de l'actionnaire et une créance que ce dernier détient à l'encontre de la société (M. WYCKAERT, *Kapitaal in N.V. en B.V.B.A.*, Kalmthout, Biblo, 1995, p. 333 et s. ; H. OLIVIER, *Vademecum de l'administrateur de société anonyme*, Bruxelles, Creadif, 1996, p. 73, n° 119).

La Commission juridique rappelle qu'il est incontestable que dans la mesure où plusieurs dettes sont certaines, liquides et exigibles, une compensation peut avoir lieu⁽¹⁾.

La libération d'une action qui a lieu par compensation avec une créance ne modifie pas la nature de l'opération pour en faire un apport en nature (M. WYCKAERT, *o.c.*, p. 335).

La compensation de dettes a seulement lieu pour la partie commune du montant des créances réciproques, ce qui suppose que le montant de la créance de l'actionnaire corresponde au moins au montant à verser. Il est certainement inacceptable que la totalité ou une partie de la libération ait lieu par l'augmentation du solde débiteur du compte courant ou sans tenir compte d'un autre compte courant qui ferait apparaître un solde débiteur⁽²⁾.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 217.

(2) Voir l'avis susmentionné dans le *Rapport annuel*, 1999.

Un jugement du Tribunal de commerce de Gent du 29 janvier 1996 (*R.W.*, 1997-98, p. 1337) affirme que les dispositions du Code des sociétés relatives à la libération du capital ne sont pas seulement de forme, mais également substantielles et visent à garantir des moyens effectifs pour l'exercice des activités de la société.

La Commission juridique conclut que la libération du capital par compensation de dettes avec une créance mérite une attention particulière parce que, dans un grand nombre de cas, celle-ci est incertaine. Cette libération par compensation n'est pas explicitement interdite par le Code des sociétés et ne constitue donc pas une infraction au Code, pour autant qu'il n'y ait pas de simulation ou de fraude.

En ce qui concerne la première partie de la procédure, la Commission est d'avis que le paiement partiel de la créance par la société est acceptable si la société est en mesure de rembourser ce montant. Ceci ne serait par contre pas acceptable et serait donc vraisemblablement contraire au Code des sociétés si la société procède à des paiements qui sont susceptibles d'être considérés comme des prêts anormaux. Dans ce cas, on devra y déceler une simulation.

2.5.3. Publication des comptes consolidés des SNC, SCS et SCRI dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques

Un confrère constate, dans l'application de l'article 97 du Code des sociétés, que les comptes annuels d'une SNC, d'une SCS ou d'une SCRI dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques indéfiniment responsables ne doivent pas être rendus publics. Il demande à la Commission juridique si les sociétés susmentionnées sont tenues de rendre publics leurs comptes consolidés.

La Commission juridique rappelle que l'article 97 du Code des sociétés stipule que : « *La présente sous-section (concernant les formalités de publicité des comptes annuels des sociétés belges) n'est pas applicable :*

1° aux petites sociétés qui ont adopté la forme d'une société en nom collectif, d'une société en commandite simple ou d'une société coopérative à responsabilité illimitée ;

2° *aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple et aux sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques.* ».

La Commission juridique se réfère à l'article 120, alinéa 1^{er} du Code des sociétés libellé comme suit : « *Les comptes consolidés ainsi que le rapport sur les comptes consolidés sont mis à la disposition des associés de la société consolidante dans les mêmes conditions et dans les mêmes délais que les comptes annuels. Ces documents sont communiqués à l'assemblée générale et sont publiés dans les mêmes délais que les comptes annuels.* ».

L'article 120, alinéa 1^{er} du Code des sociétés reformule l'article 76, § 1^{er} abrogé de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises sans faire référence à l'article 10, § 1^{er}, alinéa 2 abrogé de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 pris en exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, qui a été remplacé par l'article 97 du Code des sociétés.

En vertu de l'ancien article 10, § 2 de la loi comptable et de l'ancien article 10, § 1^{er}, alinéa 2 de l'arrêté royal d'exécution, il existait uniquement des obligations de publication en ce qui concerne les comptes annuels statutaires de la SNC et de la SCS qui comptent parmi ses associés une ou plusieurs personnes physiques à l'exception des SCS existant au 28 octobre 1983 où, depuis cette date, tous les associés gérants sont des personnes physiques.

Certains auteurs soutiennent que le fait que les sociétés ont la forme de société coopérative, de société en nom collectif ou de société en commandite simple de droit belge, visées par le champ d'application des comptes consolidés conduit, pour ce qui concerne la SNC et la SCS, à la constatation un tant soit peu paradoxale que de telles sociétés ne doivent éventuellement pas rendre publics les comptes annuels statutaires du moins quand elles tombent hors du champ d'application de l'ancien article 10, § 2 de la loi comptable et de l'ancien article 10 de l'arrêté royal pris en exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (voir paragraphe précédent). Par contre, elles seraient soumises aux obligations de consolidation (sauf les dispenses usuelles) et elles devraient donc rendre publics les comptes consolidés et les rapports consolidés (J.-P. MAES, « Juridische aspecten van het consolidatiebesluit van 6 maart 1990 », dans

E. WYMEERSCH et G. SCHRANS (éd.), *Financiële herregulering*, Antwerpen, Kluwer, 1991, p. 211).

II

La Commission juridique ne partage pas l'argumentation susmentionnée. Vu que la SNC, la SCS et la SCRI dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques, ne doivent pas rendre publics les comptes annuels statutaires et qu'il n'y a donc pas de délai qui doit être pris en considération pour cette publication, selon la Commission juridique, il peut être déduit des mots « dans les mêmes délais » de l'article 120, alinéa 1^{er}, deuxième phrase du Code des sociétés que « les mêmes conditions » est également d'application pour la publication des comptes consolidés.

Les SNC, SCS et SCRI répondant à la définition de Code des sociétés et dont tous les associés sont des personnes physiques doivent donc établir leurs comptes consolidés mais sans devoir nécessairement les rendre publics.

2.5.4. Transfert d'actifs consistant en des travaux de transformation

La question a été posée à la Commission juridique de savoir si dans le cadre d'une scission partielle par constitution d'une nouvelle société, une partie importante de l'actif transmis pour la constitution du capital de la nouvelle société à constituer pouvait consister dans le poste d'actif « travaux de transformation ».

La Commission juridique estime qu'il est possible de loger dans la comptabilité d'une société la construction originelle et dans une autre société les travaux de transformation.

Dans un avis précédent (*Rapport annuel*, 1982, p. 57-58), le Conseil a estimé que, dans le cadre d'une augmentation de capital par apport en nature par un locataire des travaux de rénovation et de décoration, effectués dans les locaux loués, l'objet de l'apport pouvait consister en un ensemble de travaux et d'aménagements dans les locaux loués. La valeur économique de tels biens n'a pas été mise en doute par le Conseil. Conformément au droit comptable, de tels travaux d'installation doivent être enregistrés sous la rubrique des autres immobilisations corporelles et amortis sur la durée du bail.

Pour autant que les conditions cumulatives suivantes soient remplies, la Commission juridique estime qu'il est possible que le poste d'actif « travaux de transformation » soit apporté dans le cadre d'une scission partielle à une nouvelle société à constituer :

- a) un rapport avec la branche d'activités apportée ou, plus généralement, avec l'objet de la société en faveur de laquelle la scission partielle est opérée ;
- b) la possibilité d'évaluer selon les critères économiques les éléments en cause ;
- c) l'existence d'un droit de jouissance stable sur les lieux concernés au profit de la société bénéficiaire, étant entendu que si ce droit est lui-même concédé à titre onéreux, le montant (loyer par exemple) exigé de la société bénéficiaire devra être moins élevé que ce qui aurait été exigé si le contrat à l'origine de ce droit de jouissance (bail ou autre) avait porté non seulement sur les lieux concernés, mais aussi sur les transformations effectuées et apportées en capital (exclusion de toute forme de double paiement dans le chef de la société bénéficiaire, à savoir pour le droit de jouissance stable d'une part et pour les transformations apportées d'autre part).

Pour être complet, la Commission juridique rappelle que, si le bien est situé en Région flamande, conformément aux articles 2, 18^o, c) et 36 du Décret de la Région flamande du 22 février 1995 concernant l'assainissement des sols, pour les contrats de location de *plus de neuf ans*, il est nécessaire de demander une attestation de sol auprès de l'OVAM. Jusqu'à présent, il n'existe pas de telles obligations en Région de Bruxelles-Capitale ou en Région wallonne.

2.5.5. Devoir de publicité en cas de cessation du mandat de commissaire

La cessation du mandat de commissaire doit-elle toujours être rendue publique, et si oui, ce devoir de publicité s'applique-t-il tant dans le cas du non-renouvellement que du renouvellement du mandat du commissaire concerné ?

Ni la Quatrième, ni la Huitième Directive concernant le droit des sociétés ne prévoient de dispositions à ce propos.

L'article 74, 2°, b) du Code des sociétés exige la publication des « actes » concernant la cessation des fonctions des commissaires dans une SA, une SPRL, une SCRL ou une SCA par le dépôt d'un extrait de l'acte dans le dossier de société et par la publication de celle-ci dans les Annexes du Moniteur belge.

La démission de l'administrateur d'une société anonyme doit elle-même être publiée, faute de quoi elle ne sera pas opposable aux tiers, qui pourront néanmoins s'en prévaloir (Cass., 25 septembre 1969, *Pas.*, 1970, I, p. 83). Conformément à l'article 74, 2°, a) du Code des sociétés, l'acte concernant la cessation des fonctions des personnes qui sont autorisées à administrer et à engager la société, doit également être publié.

La Commission juridique observe que l'article 74, 2°, b) du Code des sociétés envisage explicitement des « actes relatifs à la cessation des fonctions ». Dans le cas de l'expiration du mandat au terme de trois ans, aucune publication n'est obligatoire, vu qu'aucun « acte » concernant la cessation des fonctions n'est requis.

Par contre, dans le cas où soit le commissaire démissionne durant son mandat de trois ans, soit est révoqué pour justes motifs par la société ou lorsqu'il est mis fin préalablement au mandat de commissaire d'une autre manière (c'est-à-dire avant l'échéance de la durée légale de trois ans), la Commission juridique est d'avis que la cessation du mandat doit bien être publiée aux Annexes du Moniteur belge. Dans ce cas cependant, le commissaire n'est pas personnellement responsable de la publication de la cessation du mandat. La publication relève de la responsabilité de l'organe de gestion de la société contrôlée par lui.

2.5.6. Caractère privilégié ou non des honoraires complémentaires dans une société en difficultés

La question a été soumise à la Commission juridique de savoir si les honoraires complémentaires au mandat de commissaire relatifs à des prestations réalisées dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés dans une société qui est mise en liquidation, sont possibles, et si oui, si les créances y relatives ont un caractère privilégié.

L'article 134, § 2, du Code des sociétés stipule que : « *L'objet et les émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies par le commissaire au sein de la société dont il contrôle les comptes annuels ou d'une société belge ou d'une personne belge liée à cette société au sens de l'article 11 à une filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes annuels, visée aux articles 142 et 146, sont mentionnés dans le rapport annuel selon les catégories prévues par le Roi.* ».

La Commission juridique est d'avis que les missions dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés peuvent être des missions exceptionnelles et ceci sur la base de la théorie de l'imprévision. Selon cette théorie, les situations réglées par un contrat doivent s'entendre comme ne comprenant pas celles qui seraient considérées par la majorité des personnes raisonnables comme imprévisibles.

Les missions susmentionnées ne seraient par contre pas exceptionnelles quand, au moment de la nomination du commissaire de la société, elle se trouvait déjà face à de graves difficultés financières.

Les honoraires complémentaires pour travaux accomplis dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés doivent par ailleurs être mentionnés dans le rapport de gestion.

Il s'agit de créances qui n'ont en principe pas un caractère privilégié, mais qui sont dans la plupart des cas chirographaires.

2.5.7. Intervention d'un réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise comprenant différentes entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises

La question a été soumise à la Commission juridique de savoir comment, en pratique, dans un conseil d'entreprise qui est créé par unité technique d'exploitation, composée de diverses entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises, le rapport de certification sur l'ensemble des informations économiques et financières au conseil d'entreprise peut être dressé :

- a) les réviseurs d'entreprises doivent-ils ici agir en collège ou chaque réviseur d'entreprises certifie-t-il séparément une partie de l'information ?

- b) n'y-a-t-il pas également une présence obligatoire de principe du réviseur d'entreprises à la réunion où l'information de base et l'information annuelle sont discutées ?
- c) doivent-ils être tous présents ?

L'article 1^{er} de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise stipule que :

« Le chef d'entreprise ou son délégué, qui l'engage, sont tenus de communiquer au conseil d'entreprise les informations économiques et financières qui concernent l'entreprise, telle que définie à l'article 14 de la loi du 20 septembre 1948.

Elles sont complétées, le cas échéant :

1° par des informations de même nature relative à l'entité juridique dont l'entreprise fait partie ;

2° par des renseignements relatifs à l'entité économique ou financière dont l'entreprise fait partie. (...) ».

L'article 151, 2° du Code des sociétés stipule que : *« Dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés ayant pour mission de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables. ».*

La Commission juridique a rendu l'avis suivant :

- a) les réviseurs d'entreprises en fonction dans les différentes entités juridiques, qui forment une unité technique d'exploitation, n'interviennent pas en collège.
- b) chaque réviseur d'entreprises doit seulement certifier les informations économiques et financières qui sont fournies au conseil d'entreprise en ce qui concerne l'entité juridique auprès de laquelle il intervient. Aucun ne doit certifier les informations économiques et financières relatives à l'unité technique d'exploitation dans sa globalité.
- c) chaque réviseur d'entreprises doit être présent au conseil d'entreprise, au cours duquel ces informations sont discutées. Donc, en principe, ils

devront tous être présents, chacun pour ce qui concerne l'information certifiée relative à l'entité juridique contrôlée par lui.

- d) dans l'hypothèse où des informations économiques et financières globalisées sont présentées, il serait souhaitable que le chef d'entreprise, désigne, sur base contractuelle et en accord avec les représentants des travailleurs, l'un des réviseurs d'entreprises concernés, tous ces réviseurs ou un réviseur d'entreprises tiers avec pour mission de contrôler la globalisation des informations économiques et financières.

II

2.5.8. Représentant permanent d'une société de révision

Un confrère demande à la Commission juridique si une société de révision peut librement choisir son représentant permanent sans que l'approbation de l'assemblée générale, ou, le cas échéant, du conseil d'entreprise soit exigée. A titre subsidiaire, il souhaite savoir s'il est requis, pour que la société de révision conserve le libre choix, que le nom du représentant permanent ne soit pas repris dans le procès-verbal de l'assemblée générale. Si ceci est néanmoins le cas, la société devrait-elle pouvoir affirmer qu'il s'agit d'une nomination *intuitu personae* ?

La Commission juridique suggère qu'en vue de la nomination en qualité de commissaire, la formulation suivante soit reprise dans le procès-verbal de l'assemblée générale : « *Est nommé comme commissaire, la société civile de révision « XYZ ».* La société de révision « XYZ » nomme monsieur/madame « X » en qualité de représentant permanent. ».

Une autre formulation pourrait être interprétée comme une nomination *intuitu personae*.

La nomination d'un représentant permanent risque d'être considérée comme *intuitu personae*, si la formulation est par exemple libellée comme suit : « *La société nomme comme commissaire la société de révision ..., représentée par monsieur ...* ».

Selon la Commission juridique, la réponse mentionné ci-avant est identique dans le cas d'un conseil d'entreprise. La seule différence est qu'ici le représentant permanent doit au préalable transmettre son *curriculum vitae* au conseil d'entreprise (art. 187 A.R. du 30 janvier 2001).

2.5.9. Présence du commissaire à l'assemblée générale

II

Un confrère constate d'une part que le nouvel article 268, § 2 du Code des sociétés, tel que modifié par la loi du 2 août 2002 (loi *corporate governance*), autorise qu'une assemblée générale qui prend connaissance des rapports (rapport de gestion, rapport du commissaire) et se prononce sur les comptes annuels puisse être tenue par *écrit*. D'autre part, il remarque que, conformément à l'article 272 du Code des sociétés, les commissaires *assistent* à l'assemblée générale quand celle-ci délibère sur base d'un rapport qu'ils ont rédigé. Dès lors, il demande comment les deux dispositions peuvent être combinées.

Tout d'abord, la Commission juridique rappelle l'article 268, § 2 du Code des sociétés. Cet article stipule que : « *Les associés peuvent, à l'unanimité, prendre par écrit toutes les décisions qui relèvent du pouvoir de l'assemblée générale, à l'exception de celles qui doivent être passées par un acte authentique. Les personnes visées à l'article 271 peuvent prendre connaissance de ces décisions.* ».

La Commission juridique remarque que, pour faire application de la prise de décision par écrit, tous les associés ou actionnaires doivent donner leur accord pour l'application de la procédure écrite.

Pour répondre à la question posée, la Commission juridique souhaite faire une distinction entre la convocation pour l'assemblée générale, la délibération effective et enfin la prise de décision.

La Commission juridique est d'avis que l'article 268 du Code des sociétés modifié ne dispense pas l'organe de gestion de son obligation de *convoyer* les actionnaires, les administrateurs, les commissaires et les obligataires, à moins que les destinataires de la convocation n'y renoncent. Ceci découle d'ailleurs du fait que l'article 268, § 2 du Code des sociétés ne prévoit pas d'exception à l'article 268, § 1^{er} ; en d'autres mots, le paragraphe 1^{er} reste d'application. Le paragraphe 1^{er} stipule que l'organe de gestion et les commissaires, s'il y en a, peuvent convoquer l'assemblée générale.

En ce qui concerne la *délibération*, la Commission juridique renvoie à l'article 63 du Code des sociétés. Cet article stipule qu'à défaut de dispositions statutaires, les règles ordinaires des assemblées délibérantes s'appliquent aux collègues et assemblées prévues par le présent Code.

La Commission est d'avis que les nouveaux articles ne semblent en principe pas dispenser les actionnaires de tenir effectivement une *délibération*. Toutefois, ils pourraient – moyennant unanimité – y renoncer. Ceci pourrait par exemple être effectué au moyen d'un document où ils renoncent explicitement à la délibération, ainsi qu'à la possibilité de poser des questions. Si un commissaire est en fonction, il conviendrait également de lui demander explicitement de renoncer à son droit de parole.

Enfin, la Commission juridique estime que la *prise de décision* véritable peut avoir lieu par écrit, sauf si un acte authentique est nécessaire. Etant donné qu'une assemblée générale ordinaire ne prend pas de décisions qui nécessitent un acte authentique, les décisions lors de cette réunion peuvent par conséquent être prises par écrit.

III

Chapitre III

DROIT DES COMPTES
ANNUELS

3.1. Au niveau international : l'IASB

Le présent rapport annuel n'a pas pour but de synthétiser le rapport d'activités de l'*International Accounting Standards Board* (IASB). Les activités de l'IASB en 2003 sont analysés sur leur site internet⁽¹⁾ et l'essentiel de l'actualité a été publié également sur le site internet de notre Institut.

Il semble néanmoins important de rappeler une disposition qui intéressera l'ensemble des sociétés qui vont adopter le référentiel IAS/IFRS.

Le 19 juin 2003, l'IASB a publié l'*International Financial Reporting Standard* (IFRS) n° 1, intitulé « *First Time Adoption of International Financial Reporting Standards* ». Cette norme remplace le SIC-8, et sera d'application à toute entreprise qui adopte le référentiel IAS/IFRS. Il convient de souligner que sont visées par l'IFRS-1 toutes les sociétés qui n'appliquent pas encore le référentiel IAS/IFRS et qui souhaiteraient l'adopter. Dans l'Union européenne, l'adoption du référentiel IAS/IFRS est obligatoire au niveau des comptes consolidés pour toutes les sociétés cotées à partir de janvier 2005, sauf exception prévue par le Règlement IAS décidé par le Parlement et le Conseil européen le 19 juillet 2002⁽²⁾.

3.2. Au niveau européen

3.2.1. Modification de la Quatrième et de la Septième Directive européenne

Le 18 juin 2003, le Parlement européen et le Conseil européen ont arrêté la Directive 2003/51/CE modifiant les Directives 78/660/CEE (Quatrième Directive), 83/349/CEE (Septième Directive), 86/635/CEE et 91/674/CEE sur les comptes annuels et les comptes consolidés de quelques types de sociétés, des banques et autres institutions financières, et des entreprises d'assurance⁽³⁾.

(1) Cf. www.iasb.org.

(2) Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, *J.O.U.E.*, L. 243, 11 septembre 2002, p. 1-4.

(3) Cf. *J.O.U.E.*, L. 178, 17 juillet 2003, p. 16-22.

La Quatrième et la Septième Directive européenne constituent la base des règles imposées aux Etats membres pour les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises. Afin de créer des conditions communes aux entreprises européennes côtées en bourse et aux entreprises qui appliquent les IAS/IFRS volontairement, et afin d'éviter un conflit entre les réglementations européennes et celles de l'IASB, les points suivants ont été modifiés dans les Directives précitées :

- les Etats membres de l'UE peuvent modifier la présentation des comptes de résultats et du bilan conformément aux normes de l'IASB ;
- les Etats membres de l'UE peuvent autoriser ou imposer l'utilisation des réévaluations et de la juste valeur (*fair value*) conformément aux normes de l'IASB ;
- le rapport de gestion ainsi que le rapport de gestion consolidé peuvent contenir une analyse des informations non financières, selon la décision des Etats membres de l'UE.

Le but est que ces adaptations des Directives européennes soient transposées en droit comptable belge.

3.2.2. Publication des IAS au Journal Officiel de l'UE

Le 6 mai 2003 et le 16 juillet 2003 respectivement, le Conseil des Ministres européens d'Economie et de Finances (ECOFIN) et l'*Accounting Regulatory Committee* (ARC) ont rendu obligatoires certains IAS (*endorsement*). La décision formelle d'adopter l'ensemble des IAS (et SICs) à l'exception des versions actuelles de l'IAS-32 (« Instruments financiers. Information à fournir et présentation »), de l'IAS-39 (« Instruments financiers. Comptabilisation et évaluation ») et des SICs correspondantes (SIC-5, SIC-16, SIC-17), a été prise par la Commission européenne le 29 septembre 2003⁽¹⁾. Cet *endorsement* par la Commission européenne entraîne l'application obligatoire de ces normes IAS par les Etats membres, conformément au Règlement IAS du 19 juillet 2002.

(1) Cf. Règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission du 29 septembre 2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen en du Conseil, *J.O.U.E.*, L. 261, 13 octobre 2003, p. 1-2.

Ces normes internationales approuvées ont été publiées, conformément à l'article 3 du Règlement IAS précité, dans les langues officielles de l'UE au Journal Officiel de l'UE⁽¹⁾. Ces traductions ne contiennent ni les annexes des IAS (pour lesquelles il est renvoyé à la version originale en anglais⁽²⁾), ni le cadre conceptuel IAS/IFRS, qui ne font pas partie des normes.

3.2.3. Révision des critères de taille des sociétés

La cinquième période quinquennale suivant l'adoption de la Quatrième Directive européenne a pris fin le 24 juillet 2003. Un examen des seuils des articles 11 et 27 de la Quatrième Directive (*cf. infra* : tableau) – et, par voie de référence, l'article 6 de la Septième Directive concernant les comptes consolidés et les articles 20 et 21 de la Huitième Directive⁽³⁾ du Conseil du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables – a par conséquent été entrepris. Il en résulte, au regard de l'évolution de la situation économique et monétaire dans l'Union européenne, qu'une augmentation des critères exprimés en euros s'est avérée nécessaire⁽⁴⁾.

Le tableau ci-dessous résume les modifications des seuils précités, notamment du total du bilan et du montant net du chiffre d'affaires (*cf.* les articles 11 et 27 précités de la Quatrième Directive). Les seuils relatifs au nombre des membres du personnel employé en moyenne au cours de l'exercice ne sont pas modifiés.

En 000 EUR	Art. 11		Art. 27	
	Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau
Total du bilan	3.125	3.650	12.500	14.600
Montant net du chiffre d'affaires	6.250	7.300	25.000	29.200

(1) *Cf. J.O.U.E.*, L. 261, 13 octobre 2003, p. 1-420.

(2) *Cf. International Accounting Standards 2002*, Edition anglaise, IASCF, 2002, ISBN 0 905625 97 8.

(3) *Cf. J.O.C.E.*, L. 126, 12 mai 1984, p. 20.

(4) *Cf. Directive 2003/38/CE* du Conseil du 13 mai 2003 modifiant, en ce qui concerne les montants exprimés en euros, la directive 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, *J.O.U.E.*, L. 120, 15 mai 2003, p. 22-23.

La Directive européenne du 13 mai 2003 doit encore être transposée en droit national.

3.3. Au niveau belge

III

3.3.1. IAS en néerlandais

La traduction des IAS (*International Accounting Standards*) en néerlandais a été publiée en 2003⁽¹⁾. Cette traduction ne contient pas seulement les textes de l'IAS-1 jusqu'à l'IAS-41, mais aussi le cadre conceptuel des IAS/IFRS, et les interprétations (*Standing Interpretations Committee*) SIC-1 jusqu'à SIC-33. Les annexes de ces textes ne sont pas comprises dans cette version en néerlandais. Ont contribué à cette traduction entre autres l'IRE, l'IEC, la CNC, le *Koninklijk Nederlands Instituut voor Registeraccountants* (NIVRA) et le *Raad voor de Jaarverslaggeving* (RVJ).

La traduction des IAS est parue au Journal Officiel de l'UE⁽²⁾. Les travaux de traduction menés auparavant par les Instituts conservent leur intérêt, dans la mesure où la traduction officielle ne comprend pas, d'une part, le *framework* (cadre conceptuel)⁽³⁾ et, d'autre part, toutes les interprétations SIC.

3.3.2. Comité de contact avec la CNC

Le Conseil de l'IRE a pris connaissance du document soumis à consultation par la CNC le 1^{er} juillet 2003 relatif à l'application du Règlement IAS précité et à la convergence du droit des comptes annuels belges vers les IAS/IFRS⁽⁴⁾. La CNC a ensuite adapté son avis le 22 décembre 2003⁽⁵⁾.

(1) Cf. *International Accounting Standards 2002*, Edition néerlandophone, Editeur Kluwer B.V. (Pays-Bas), 2002, ISBN 90 200 25856.

(2) Cf. *J.O.U.E.*, L. 261, 13 octobre 2003, p. 1-420.

(3) Une liste des questions et réponses intéressantes sur l'application des IAS/IFRS en Europe se trouve sur le site internet www.europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/ias/ias-200311-comments_fr.pdf. Ce questionnaire est suivi par la traduction du cadre conceptuel IAS/IFRS.

(4) Cf. site internet de la CNC (www.cnc-cbn.be).

(5) Cf. « Propositions de la CNC relatives à la politique de la Belgique en matière de normes IAS/IFRS pour les entreprises commerciales et industrielles », 22 décembre 2003, texte disponible sur le site internet de la CNC (www.cnc-cbn.be).

Le Conseil a, de manière générale, émis un avis positif sur les analyses et les propositions contenues dans ce projet d'avis de juillet 2003.

S'agissant des propositions relatives à l'application des IAS/IFRS pour les entreprises autres que celles cotées en bourse, le Conseil est d'avis que dans un premier temps, ces entreprises devraient disposer du choix d'établir leurs comptes annuels consolidés selon le référentiel IAS/IFRS⁽¹⁾ plutôt que d'être obligés de solliciter une dérogation auprès du Ministre compétent (art. 14 de la loi du 17 juillet 1975).

Une telle adaptation est d'une grande importance pour les entreprises, afin de réduire la nécessité de garder des systèmes de gestion comptable distincts pour les IAS d'une part et pour les spécificités belges d'autre part.

L'arrêté royal du 4 décembre 2003⁽²⁾ contient, pour les sociétés cotées, une dérogation aux dispositions du droit des comptes annuels de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Les dispositions de l'arrêté royal du 4 décembre 2003 sont les suivantes :

- 1) les sociétés (non financières) de droit belge dont les instruments financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé belge, peuvent établir leurs comptes consolidés en appliquant l'ensemble des normes définies par l'IASB qui, à la date de clôture du bilan, ont été adoptées par la Commission européenne (procédure d'*endorsement*) ;
- 2) les sociétés qui ne font pas usage de cette possibilité, prennent les mesures nécessaires sous l'angle administratif et organisationnel afin qu'à partir de l'exercice commençant le 1^{er} janvier 2005 ou après cette date, elles puissent satisfaire aux dispositions du Règlement IAS précité du 19 juillet 2002 ;
- 3) les sociétés dont seuls les titres de créance sont admis aux négociations sur un marché réglementé belge ou dont les instruments financiers sont admis à la négociation publique dans un pays hors de l'UE, ne

(1) Cf. *Rapp. annuel*, 2002, p. 85-86.

(2) Arrêté royal du 4 décembre 2003 portant exécution de l'article 10, § 1^{er}, 2^o, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 9 janvier 2004.

doivent établir leurs comptes consolidés conformément aux IAS/IFRS que pour les exercices commençant le 1^{er} janvier 2007 ou après cette date ;

- 4) les dispositions précitées ne sont pas d'application pour les comptes statutaires ;
- 5) pour l'application de 1), le rapport de révision sur les comptes consolidés doit confirmer que la société concernée dispose des moyens administratifs et organisationnels nécessaires à cet effet et qu'elle applique l'ensemble des normes IAS/IFRS adoptées au niveau européen. A cet égard, le Conseil de l'IRE est d'avis que cette obligation devrait être revue pour prévoir notamment une déclaration préalable par l'organe de gestion, qui pourrait faire ensuite l'objet d'une attestation par le commissaire.

Les dispositions de l'arrêté royal du 4 décembre 2003 ont, entre autres, pour conséquence que les sociétés cotées tenues d'appliquer les IAS/IFRS dans les comptes consolidés, ne peuvent pas les appliquer dans leurs comptes statutaires. D'autre part, les sociétés cotées qui n'établissent pas de comptes consolidés ne sont pas tenues d'établir leurs comptes statutaires en application des IAS/IFRS.

Le projet de l'IASB relatif à l'application des IAS/IFRS aux petites et moyennes entreprises pour lesquelles il n'existe pas encore un *deadline*, pourrait constituer, dans une phase ultérieure, une base appropriée d'un processus continu de convergence en ce qui concerne les comptes statutaires belges.

IV

Chapitre IV

**LEGISLATIONS PARTICULIERES
ET MISSIONS SECTORIELLES**

4.1. Contacts avec la Commission bancaire et financière⁽¹⁾

La Commission bancaire et financière (CBF) a publié au Moniteur belge du 1^{er} avril 2003 un appel aux candidatures à l'agrément de réviseurs d'entreprises en vue d'exercer des fonctions de commissaire ou de réviseur auprès des établissements de crédit, des compagnies financières, des sociétés de bourse et des organismes de placement collectif (agrément « complet ») et en vue d'exercer la fonction de commissaire pour les organismes de placement collectif (agrément spécifique). Cet appel a aussi été communiqué préalablement aux membres le 27 mars 2003 par le biais de l'Extranet de l'IRE.

Suite à la demande de la CBF et en application de l'article 4, alinéa 4 du Règlement du 26 novembre 2002 de la Commission bancaire et financière relatif à l'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs auprès des établissements de crédit, des compagnies financières, des sociétés de bourse et des organismes de placement collectif, le Conseil a nommé les confrères Eddy DAMS, Vincent DE WULF, Daniel VAN CUTSEM et Hugo VAN PASSEL pour siéger en qualité de membres de l'IRE dans la commission d'agrément de la CBF.

Le Conseil souligne également que l'arrêté royal n° 64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille a été abrogé par l'article 134 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers. Aux termes de l'article 3 de cet arrêté royal, les sociétés répondant à la définition de sociétés à portefeuille et inscrites auprès de la CBF devaient désigner, avec l'accord de la CBF, un ou plusieurs réviseurs choisis parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Bien que l'arrêté royal n° 64 soit abrogé, la loi du 2 août 2002 a maintenu la possibilité pour la CBF de demander aux commissaires des émet-

(1) Comme prévu par la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers et son arrêté d'exécution du 25 mars 2003, l'intégration de l'Office de Contrôle des Assurances (OCA) dans la Commission bancaire et financière (CBF) s'est réalisée effectivement au 1^{er} janvier 2004. A partir de cette date, le contrôle tant du secteur financier que du secteur des assurances est regroupé au sein de la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA).

teurs d'instruments financiers admis aux négociations sur un marché réglementé belge, aux frais de ces derniers, des rapports spéciaux sur les sujets que la CBF détermine⁽¹⁾.

4.2. Commission assurances

Président : M. R. VANDER STICHELE

Membres : Mme I. BOETS, MM. R. ADRIAENSSENS, P.P. BERGER, L. CARIS,
G. HOF et M. LANGE

Secrétariat : M. D. SZAFRAN

A la demande du Conseil, la Commission « Contrôle des entreprises d'assurances » a débattu en 2003 de la problématique des réviseurs agréés dans le cadre de la fusion de la CBF et de l'OCA.

La Commission propose que l'IRE adopte une attitude proactive et que le Conseil entame une discussion constructive avec les autorités de contrôle. En outre, il est souhaitable d'arriver à un point de vue commun avec les réviseurs agréés auprès de la CBF. Il est important de trouver un bon équilibre entre la reconnaissance personnelle d'un réviseur et la reconnaissance du cabinet dont il fait partie. Il est également important d'organiser une concertation entre les autorités de contrôle et l'IRE concernant le rôle respectif de l'OCA (CBFA depuis le 1^{er} janvier 2004) et du réviseur agréé. Un exemple de thème à propos duquel une concertation a paru souhaitable, concerne la marge de solvabilité des entreprises d'assurances (communication D 231).

(1) Art. 34, 3° de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.

4.3. Commission mutualités

Président : M. B. CALLENS

Membres : Mme R. VAN MAELE,

MM. P. DEMEESTER, V. DE WULF et F. VERHAEGEN

Membres suppléants : MM. P. ANCIAUX, F. DAERDEN, B. THEUNISSEN et
W. VAN AERDE

Secrétariat : M. D. SZAFRAN

La Commission « Contrôle des mutualités » a poursuivi ses travaux concernant les sujets suivants :

- les procédures de contrôle nécessaires pour l'exécution des missions spéciales que les réviseurs agréés doivent réaliser pour l'Office de Contrôle des Mutualités
- l'analyse des différentes circulaires concernant la rédaction de rapports-type, entre autres
 - Circulaire 03/02/D1 du 20 janvier 2003 – schéma de rapport-type à rédiger à propos de la situation financière de l'assurance libre et complémentaire des unions nationales de mutualités et des mutualités
 - Circulaire 03/03/D1/A – schéma de rapport-type à rédiger à propos de la situation financière de l'assurance obligatoire
 - Circulaire 03/01/D1/A – fonds de réserve spécial assurance obligatoire – actualisation des investissements
- le contenu des rapports, qui sont rédigés par les réviseurs dans le cadre de l'évaluation des performances de gestion des frais d'administration
- la date de la remise à l'Office de Contrôle des Mutualités des rapports-type concernant la situation financière de l'assurance libre et complémentaire et la situation financière de l'assurance obligatoire
- la Commission Contrôle des mutualités a saisi le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à propos d'une recommandation de l'Office de Contrôle des Mutualités, concernant l'évaluation de l'organisation administrative et comptable des mutualités.

Dans le courant de l'année, trois réunions extraordinaires ont été organisées avec l'Office de Contrôle des Mutualités.

Les travaux de la Commission se poursuivront au cours de l'année 2004.

4.4. Secteur non-marchand

4.4.1. Généralités

Les travaux du groupe de travail « Comptabilité et audit dans les secteurs public et non-marchand »

Président : M. J. CHRISTIAENS

Membres : Mmes M.-C. DEBROUX-LEDDÉ, M. PIRET et C. VAN DEN BOSCH, MM. R. GHYSELS, F. MAILLARD, J.-L. SERVAIS, Y. STEMPIERWSKY et P. VAN CAUTER

Secrétariat : MM. C. VANHEE (collaborateur RUG) et C. BALESTRA

Le Conseil a décidé de rassembler au sein d'un même groupe de travail les travaux relatifs d'une part au secteur public et d'autre part au secteur non-marchand.

Le groupe de travail « Comptabilité et audit dans les secteurs public et non-marchand » s'est défini comme mission de formuler au Conseil des propositions relatives aux normes et recommandations et ceci dans le contexte des secteurs public et non-marchand (à l'exception des institutions pour lesquelles d'autres commissions sectorielles ont été créées).

Au cours des travaux de l'année 2003, le groupe de travail a réalisé une analyse de la nouvelle législation belge relative aux ASBL sous forme d'une « étude » qui paraîtra en 2004. C'est principalement l'approche pratique et révisorale qui a été suivie dans cette étude, les spécificités du secteur étant mises en avant ainsi que les diverses difficultés d'application de la nouvelle loi ; des documents pratiques sont également joints.

Une fois cette première phase d'analyse de la nouvelle législation relative aux ASBL achevée, le groupe de travail a repris ses travaux en les

orientant vers les normes internationales et les enseignements utiles pour le contexte belge.

Le cas échéant, des recommandations seront formulées à la Commission des Normes de révision tout d'abord sur base de la nouvelle législation relative aux ASBL mais également, suite à l'intérêt croissant pour les *International Standards on Auditing* (ISA), sur base des normes internationales. Le groupe de travail analysera également certains aspects comptables, sur la base des *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Les présidents des différents commissions et groupes de travail actifs dans les secteurs public et non-marchand se sont réunis en cours d'année afin de coordonner leurs travaux et de créer des synergies dans la réalisation de la mission actuelle du groupe de travail de sorte que les recommandations qui seront formulées soient « communes » au secteur.

IV

4.4.2. Les ASBL

A. L'entrée en vigueur de la loi du 2 mai 2002

Le 11 décembre 2002⁽¹⁾ a été publiée au Moniteur belge la loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations. Une modification de l'article 66, intervenue par le biais de la loi du 16 janvier 2003 portant création d'une Banque-Carrefour des Entreprises, a laissé la possibilité au Roi de faire entrer en vigueur cette loi « article par article ».

A ce jour les arrêtés suivants ont été pris :

1. 2 avril 2003 – Arrêté royal fixant les délais d'entrée en vigueur (*M.B.*, 6 juin 2003 (Ed. 1)).
2. 26 juin 2003 – Arrêté royal relatif à la publicité des actes et documents (*M.B.*, 27 juin 2003 (Ed. 4)).
3. 26 juin 2003 – Arrêté royal relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif (*M.B.*, 11 juillet 2003 (Ed. 2)).

(1) Pour de plus amples développements, voy. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 98 et s.

4. 30 juin 2003 – Arrêté ministériel relatif aux frais de publicité des actes et documents des sociétés, des entreprises, des associations et fondations (*M.B.*, 1^{er} juillet 2003 (Ed. 2)).
5. 19 décembre 2003 – Arrêté royal relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations. (*M.B.*, 30 décembre 2003).

IV

B. Position du Conseil

Le Conseil regrette que le législateur n'ait prévu aucune garantie minimale dans la loi concernant notamment les pouvoirs d'investigation et la durée du mandat du commissaire, ainsi que concernant les autres dispositions figurant dans le Code des sociétés en la matière.

Cette situation a fait l'objet de la part du Conseil de recommandations au Formateur du Gouvernement par le biais du Mémorandum au Gouvernement⁽¹⁾.

Le Conseil recommande aux membres ayant à assumer la fonction de commissaire dans une ASBL, AISBL ou fondation, d'inclure des précisions dans la lettre de mission ou, le cas échéant, de s'assurer de ce que les statuts apportent les précisions utiles.

C. Les travaux du groupe de travail mixte IRE, IEC, IPCF, BNB, CNC relatif à la publication de deux brochures de vulgarisation

Le précédent Ministre de la Justice avait sollicité différentes institutions ainsi que les trois instituts professionnels concernés en vue de rédiger une approche vulgarisée de la nouvelle réglementation comptable applicable aux ASBL.

(1) IRE, *Mémorandum au Gouvernement*, 2003, p. 10, point 3.2.

Les travaux ont été effectués sous la présidence de Monsieur Erik DE LEMBRE, réviseur d'entreprises honoraire, et ont abouti à la rédaction de deux brochures de vulgarisation, l'une destinée aux « petites » ASBL, l'autre aux « grandes et très grandes ». Sont commentées dans ces deux brochures les dispositions des différents arrêtés royaux d'exécution de la loi du 2 mai 2002. Le texte est rédigé dans un style adapté aux non professionnels de la comptabilité et explicite les implications pratiques des nouvelles dispositions.

L'impression et la distribution de ces brochures sont assurées par le Ministère de la Justice via un site internet.

4.4.3. Partis politiques

Coordination des travaux : M. J.-F. CATS

Membres de la Commission : tous les confrères exerçant un mandat dans les partis politiques sont invités à participer aux travaux de cette Commission. Le Président de l'Institut est également invité à chaque réunion.

Secrétariat : M. O. COSTA

La Commission « Partis politiques » s'est réunie à une reprise dans le courant de l'année 2003.

Elle a pris connaissance du fait que la loi du 2 avril 2003 modifiant la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour les élections des Chambres fédérales ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques et modifiant le Code électoral confère à la Cour des comptes une mission de contrôle des rapports établis par les réviseurs d'entreprises.

Elle a analysé les conséquences de cette nouvelle législation sur l'exercice des missions de contrôle de la comptabilité des partis politiques. La Commission a pris connaissance des observations formulées par la Cour des comptes sur les comptes 2002 des partis politiques.

La Commission a pris les contacts utiles afin d'organiser une réunion avec la Cour des comptes en vue de mettre en place toute forme de collaboration constructive entre elle et la profession.

4.4.4. Ecoles supérieures de la Communauté flamande

Coordination des travaux du groupe de travail : M. G. VAN DE VELDE

Membres du groupe de travail : tous les confrères qui exercent un mandat dans les écoles supérieures de la Communauté flamande sont invités à participer aux travaux du groupe de travail. Le Président de l'Institut est également invité à chaque réunion.

Le groupe de travail « Avis comptables à l'intention des écoles supérieures » est dirigé par le confrère G. VAN DE VELDE et se compose de plusieurs réviseurs d'entreprises chargés d'auditer les écoles supérieures, de commissaires du gouvernement auprès des écoles supérieures et de plusieurs responsables financiers auprès des écoles supérieures, ainsi que d'une représentation du Ministère de la Communauté flamande, département Enseignement – département écoles supérieures.

Ce groupe de travail s'est réuni à deux reprises en 2003 afin d'aborder – entre autres – les sujets suivants.

L'avis concernant le nouveau régime « *Dienst Investerings in het gesubsidieerd Onderwijs* » (DIGO) des subsides en capital a été revu afin d'accroître la distinction entre les emprunts existants et les nouveaux.

Les autres avis traités concernaient la provision pour gros travaux de réparation et d'entretien et les règles d'évaluation concernant l'activation ou non de certains travaux de restauration.

Une étude a été réalisée au cours de l'année 2003, à propos de la différence de politique d'évaluation entre les écoles supérieures concernant la constitution de provisions pour travaux de réparation et d'entretien. Cet exercice avait comme objectif de poursuivre l'harmonisation des règles d'évaluation.

Enfin un premier pas a été fait vers un projet d'avis concernant le traitement comptable des baux emphytéotiques et contrats similaires. L'objectif est d'émettre un avis début 2004 qui clarifie comment il faut incorporer les contrats de baux emphytéotiques et leurs indemnités dans les comptes annuels, tenant compte des différents points de vue.

Tous les avis qui ont été finalisés et publiés au cours de ces dernières années, seront consultables sur le site internet du Ministère de la Communauté flamande, département Enseignement au courant de l'année 2004.

En 2004 – en fonction du nombre de questions émanant du secteur – trois réunions sont planifiées.

4.4.5. Groupe de travail ONG

Président : M. A. CLYBOUW

Membres IRE : Mme C. JOOS, MM. S. BALCAEN, A. CHAERELS, M. DE WOLF, J. MAS et L. OSTYN

Secrétariat : M. E. VAN MEENSEL

L'Institut a constitué un groupe de travail « Comptabilité et audit dans les secteurs public et non-marchand », sous la direction du confrère J. CHRISTIAENS, qui coordonne les problématiques spécifiques de ces entités pour aboutir à des normes et des recommandations tenant compte de la nouvelle législation ASBL et des standards d'audit internationaux.

Le groupe de travail « Contrôle des ONG » a pris acte de ce qu'une plate-forme plus large a été créée où la problématique ONG peut également être discutée.

Le groupe de travail Comptabilité et audit dans les secteurs public et non-marchand a été invité à accueillir parmi ses membres un membre du groupe de travail Contrôle des ONG afin de lui donner le cas échéant la possibilité d'indiquer les problèmes du secteur belge des ONG et, si nécessaire, d'en référer au groupe de travail Contrôle des ONG.

Le Conseil rejoint l'avis du groupe de travail Contrôle des ONG qui met en lumière que les ONG tomberont aussi sous la législation ASBL à partir de 2005 pour ce qui concerne la comptabilité et le contrôle de leurs comptes annuels. Il ne peut y avoir une différence entre l'audit d'une ONG et d'autres entités similaires. Le contrôle des dépenses étrangères des ONG ne devrait par conséquent plus tomber hors de l'étendue de l'audit tel que le Directeur général pour la collaboration au développement (DGCD) l'a toujours soutenu.

IV

Le Conseil est d'avis que cette problématique mérite d'être discutée avec le Ministre de la Coopération au développement.

4.5. Audit et développement durable

Président : Mme R. VAN MAELE

Membres : MM. T. BUTENEERS, V. DE WULF, D. KROES, A. PALM et
P. VAN DEN EYNDE

Secrétariat : MM. O. COSTA et B. DE KLERCK

Le principal but du groupe de travail est de faire jouer un rôle actif au réviseur d'entreprises dans les développements en matière d'environnement et de développement durable qui ont un impact sur la doctrine comptable, la certification et l'attestation dans ces domaines.

Le groupe de travail « Audit et développement durable », anciennement « Audit et environnement » s'est réuni à cinq reprises au cours de l'année 2003.

4.5.1. Memorandum au Gouvernement et Forum 2003 du révisorat

Le groupe de travail Audit et développement durable a estimé utile de sensibiliser le Gouvernement⁽¹⁾ sur le rôle que le réviseur d'entreprises pouvait jouer en matière de contrôle de l'information environnementale et de développement durable, en particulier à la lumière de la Recommandation européenne du 30 mai 2001 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels de sociétés.

(1) IRE, *Mémorandum au Gouvernement*, 2003, p.10, point 3.3.

Le groupe de travail a également pris note qu'à l'occasion de la séance académique du Forum 2003 sur le révisorat, le Chef de Cabinet de Madame la Ministre F. MOERMAN, Monsieur R. AERNOUDT a estimé cette problématique importante et que le réviseur pouvait y jouer un rôle.

4.5.2. *Mission statement* du groupe de travail

Le groupe de travail a souhaité préciser clairement ses objectifs. Il s'agit de :

- sensibiliser le public à la problématique des rapports environnementaux et de développement durable (p. ex. à l'organisation du prix) ;
- assurer un suivi des évolutions en matière d'environnement et de développement durable ;
- actualiser les notes techniques et éventuellement rédiger des notes techniques dans le cadre de nouveaux organismes intermédiaires.

4.5.3. Séminaire

Un séminaire concernant les missions des réviseurs d'entreprises auprès de VAL-I-PAC, FOST PLUS, BEBAT et « vieux papier » et la problématique des rapports environnementaux et de développement durable a eu lieu à Bruxelles le 18 décembre 2003. Le séminaire était présidé par Monsieur V. DE WULF et des représentants des organismes précités y ont participé.

4.5.4. Prix belgo-luxembourgeois 2003 pour le meilleur Rapport environnemental et de développement durable

Une autre mission importante du groupe de travail Audit et développement durable a été la promotion du Prix 2003 pour le meilleur rapport environnemental et de développement durable. Ce prix récompense le meilleur rapport environnemental et de développement durable élaboré par une entreprise belge ou luxembourgeoise et a été organisé pour la sixième fois consécutive par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Les rapports pris en considération concernent tant les sites d'exploitation belges que luxembourgeois. L'Institut luxembourgeois s'est joint à l'initiative de l'Institut belge.

Le prix pour le meilleur rapport environnemental et de développement durable 2003 a été décerné le 18 décembre 2003 à Bruxelles.

Le jury était présidé par Madame R. VAN MAELE, Président du groupe de travail Audit et développement durable.

Le jury était composé de quatre membres extérieurs spécialistes des matières environnementales

- Madame M.-P. KESTEMONT (Professeur UCL) ;
- Monsieur I. DE BEELDE (Professeur Universiteit Gent) ;
- Monsieur J. ARTOIS (Indaver) ;
- Monsieur C. LAMINE (Electrabel).

Les membres réviseurs d'entreprises étaient MM. T. BUTENEERS, V. DE WULF et P. VAN DEN EYNDE (réviseurs d'entreprises belges) et E. VAN DE KERKHOVE (réviseur d'entreprises luxembourgeois).

Chaque rapport a été évalué selon les 15 critères mentionnés ci-dessous et développés par l'ACCA. L'appréciation porte sur un score total de 100 points dont la ventilation est reprise entre parenthèses.

Contents

The contents section makes up 50 % of the marks and is sub-divided into seven sections :

1. *Senior management statement (5 %)*
2. *Reporting and accounting policies (5 %)*
3. *Profile of reporting organisation (5 %)*
4. *Executive summary and key indicators (5 %)*
5. *Vision and strategy (5 %)*
6. *Policies, organisation, management systems and stakeholder relationships (10 %)*
7. *Performance (15 %)*

Reporting Principles

The reporting principles section makes up 50 % of the marks and is sub-divided into eight sections :

- Principle 1. Relevance (5 %)*
Principle 2. Reliability (5 %)

- Principe 3. Clarity (5 %)*
- Principe 4. Comparability (5 %)*
- Principe 5. Timeliness (5 %)*
- Principe 6. Completeness (5 %)*
- Principe 7. Verifiability (10 %)*
- Principe 8. Overall impression (10 %)*

Le jury a décidé en 2003 de récompenser les rapports environnementaux et de développement durable de SIDMAR pour le rapport environnemental et d'ARCELOR pour le rapport de développement durable. Le jury a proposé que ces rapports participent au niveau européen au *European Sustainability Reporting Award* qui sera décerné en mars 2004 à Bruxelles.

IV

4.6. Technologies de l'information et de la communication

4.6.1. ICT

Président : M. D. SMETS

Membres IRE : MM. L. CARIS, H. CROSIERS, K. DE BAERE, K. DE BRABANDER et S. LELEUX

Membres IEC : MM. O. DE BONHOME, R. LASSAUX et E. VERCAMMEN

Secrétariat : MM. O. COSTA et D. SZAFRAN

A. Signature digitale

Dans le courant de l'année 2003, la Commission ICT s'est intéressée à la problématique de la signature digitale.

Des contacts ont été pris avec différents acteurs du marché belge en vue de déterminer les applications pouvant être utiles pour les professionnels de l'IRE et de l'IEC.

Un contact a également été pris avec le barreau français de Bruxelles afin de faire partager leur expérience pratique.

La Commission ICT a préparé un avant-projet de normes concernant la fiabilité des opérations commerciales effectuées par voie électronique. La rédaction de ce texte n'est pas encore finalisée et devra être poursuivie.

Les instituts ont été invités à participer aux travaux préparatoires du SPF Finances en ce qui concerne le projet « VENSOC » de déclaration fiscale électronique pour les sociétés.

B. *WebTrust/SysTrust*

La Commission ICT a notamment poursuivi le projet de normalisation relatif aux missions liées à *WebTrust* et a suivi l'évolution du programme de formation permanente en la matière ainsi que les travaux au sein de l'IIN.

IV

C. Commerce électronique

La Commission ICT a également poursuivi l'analyse de la loi du 11 mars 2003 relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information (M.B., 17 mars 2003) transposant la Directive 2003/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le Marché intérieur (Directive « commerce électronique »). Cette loi concerne la prestation de services de la société de l'information et a vocation à s'appliquer aux réviseurs d'entreprises. La loi s'applique notamment aux titulaires d'une profession libérale qui prestent les services de la société de l'information à l'égard des consommateurs mais aussi à l'égard de tout destinataire de services, même ceux qui agissent dans le cadre professionnel. La loi ne s'applique pas aux matières relatives à la fiscalité et à la représentation des clients et à la défense d'intérêts devant les tribunaux.

La loi du 11 mars 2003 pose le principe de la liberté de prestations de services de la société de l'information et ne requiert pas l'autorisation préalable. La loi prévoit notamment des obligations d'information, des mentions obligatoires dans les clauses contractuelles et des règles en matière de publicité et de signatures. La loi prévoit également une procédure particulière en justice pour le respect des dispositions de cette loi.

La loi s'applique aux professions libérales, en ce compris aux réviseurs d'entreprises, et contient des dispositions spécifiques en matière de publicité et d'introduction d'actions en cessation.

L'application de la loi aura une série de conséquences concrètes, notamment en termes de renvois obligatoires aux règles déontologiques et à la consultation par voie électronique des codes de conduite.

Le Conseil estime qu'une attention particulière doit également être accordée aux règles déontologiques et au respect du secret professionnel dans le cadre de la publicité réalisée par les confrères.

4.6.2. XBRL

<i>Président :</i>	M. D. SMETS
<i>Membres IRE :</i>	MM. D. BRUYNDONCKX et B. DE LEEUW
<i>Membres IEC :</i>	Mme M. CLAES, MM. E. STEGHERS et E. VERCAMMEN
<i>Membres externes :</i>	MM. A. LENAERT et O. SERVAIS
<i>Secrétariat :</i>	MM. C. D'HONDT et E. VAN MEENSEL

XBRL est l'abréviation de *Extensible Business Reporting Language*. C'est un corollaire du XML (*Extensible Markup Language*) qui permet à différents utilisateurs d'informations de créer rapidement et efficacement des informations entre autres financières, d'échanger et d'analyser ces informations et de les publier sous une forme déterminée (par exemple : des comptes annuels). Un consortium a été créé à l'échelle internationale dans le but de favoriser le développement du XBRL⁽¹⁾.

La Commission XBRL a suivi de près les évolutions en ce domaine et en a informé, si nécessaire, le Conseil de l'Institut. Par sa composition interdisciplinaire, la Commission essaye de garder le contact avec les instances officielles (BNB, CBF, CNC, ABB, SPF Finances et autres instances éventuellement intéressées) dans le cadre du développement d'une collaboration possible en ce qui concerne XBRL en Belgique.

Comme il a déjà été mentionné⁽²⁾ bien que sa vocation ne le destine pas à en être l'initiateur, l'IRE est ouvert à une possible collaboration avec d'autres institutions et/ou organismes afin d'aboutir à une approche coordonnée d'un projet XBRL en Belgique. Durant l'année 2003, différentes

(1) Pour plus d'information, voy. IRE, *Bulletin d'Information*, 6/2002, p. 10-12.

(2) IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 215.

réunions (informelles) ont eu lieu avec les parties intéressées. Celles-ci n'ont pas encore abouti à des résultats concrets mais constituent une première ébauche de rapprochement.

La Commission a également pris connaissance des travaux qui ont été mené aux Pays-Bas pour déboucher à la constitution d'XBRL Pays-Bas. Pour cela, Monsieur Jan PASMOOIJ du *Koninklijke NIVRA*, qui a été impliqué de près dans les travaux d'XBRL Pays-Bas, a été invité à une réunion de la Commission.

IV

La Commission a également été représentée à la septième Conférence internationale XBRL, qui a eu lieu à Amsterdam durant le mois de mai. Au cours de cette conférence, différents contacts ont été pris avec les parties éventuellement intéressées en Belgique. L'idée a été lancée par différentes parties qu'XBRL pourrait être promotionné par l'organisation de séminaires autour du fonctionnement d'XBRL, et ceci en collaboration avec les différents organismes et institutions qui souhaitent constituer un consortium en Belgique.

La Commission continuera à l'avenir à suivre de près les évolutions futures et sera attentive et ouverte aux initiatives externes.

4.7. Commission PME

Président : M. B. DE GRAND RY

Membres : Mme I. SAEYS, MM. G. BATS, F. CALUWAERTS, T. DUPONT, D. LEBOUTTE, D. SMETS, J.-P. VANDAELE et P. WEYERS

Secrétariat : MM. J.-L. DE HASQUE et B. DE KLERCK

La Commission PME s'est réunie à plusieurs reprises durant l'exercice.

Ses travaux ont consisté en l'élaboration de deux brochures et la large diffusion d'un folder sur les IAS/IFRS et, en ce qui concerne leur publication, la Commission a fait appel à un bureau de communication parmi plusieurs qu'elle avait consultés, dans le cadre du budget qui lui a été octroyé par le Comité exécutif.

La stratégie de présentation des brochures, de leur mise en page et de leur distribution a été élaborée conjointement avec le bureau sélectionné.

La première brochure a été adressée aux membres fin 2003.

Pour rappel, cette collection de brochures suivra, par ses sujets, l'évolution économique que connaît une PME :

- la rédaction de son plan financier ;
- le financement de sa croissance ;
- la participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des entreprises ;
- les entreprises en difficulté ;
- la succession de l'entreprise et le management buy out.

La Commission a également poursuivi sa réflexion sur les sujets pouvant intéresser les PME. Cette réflexion se matérialise par la mise à jour, lors de chaque réunion, d'une liste de sujets pouvant faire l'objet d'un traitement particulier par la commission (IAS/IFRS et les PME par exemple).

Enfin, la Commission a également été active au niveau européen, par la participation au groupe de travail organisé par la FEE sur les PME (*cf. infra*, point 12.3.).

4.8. L'évaluation et le contrôle des études notariales

Président : Maître P. VAN DEN EYNDE (notaire)

Vice-Président : M. M. DE WOLF

Membres IRE : MM. H. FRONVILLE et L. OSTYN

Membres IEC : MM. V. DELVAUX et J. VERHOEYE

Membres notariat : MM. P. BUISSET et C. HOLLANDERS

Secrétariat : M. C. BALESTRA

La mission de cette Commission mixte est de mettre au point un canevas de contrôle des études notariales, ainsi que des principes en matière d'évaluation des cessions d'études, éventuellement sous forme d'une note technique (pour plus de détails sur les travaux déjà effectués, voy. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 218).

En 2003, la Commission a pu obtenir un consensus concernant le niveau indicatif des honoraires relatifs à l'intervention de membres de l'IRE ou de l'IEC dans les travaux de contrôle des comptabilités notariales.

La Commission mixte constate que pour autant que, préalablement à leurs contrôles, les contrôleurs demandent aux notaires contrôlés de préparer les dossiers, pièces et questionnaires, de sorte que toutes les parties impliquées économisent un temps précieux.

IV

La Commission rappelle qu'une liste des réviseurs pouvant effectuer des contrôles d'études notariales est arrêtée chaque année par la Chambre nationale des Notaires, et que les réviseurs souhaitant y figurer peuvent poser leur candidature auprès de la Chambre nationale (rue de la Montagne 30-32, 1000 Bruxelles).



Chapitre V

**ACCES A LA PROFESSION ET
COMMISSION DU STAGE**

5.1. Accès à la profession des personnes physiques

5.1.1. Remarque préalable

Les informations chiffrées communiquées ci-après peuvent concerner des dossiers introduits lors d'une année civile mais dont les candidats ont présenté les examens lors d'une autre année civile.

Des différences peuvent apparaître entre certaines données mais s'expliquent par des examens présentés lors d'une année civile et des décisions d'admission au serment prises l'année civile suivante.

5.1.2. Admission au serment des stagiaires

En 2003, 41 candidats ont participé avec succès à l'examen d'aptitude et achevé leur stage. Le Conseil, sur proposition de la Commission du stage a admis ces candidats à prêter serment.

5.1.3. Passerelles

En vertu de l'accord du 30 mars 1998 entre l'IRE et l'IEC en matière de passerelles, plusieurs candidats ont présenté leur dossier afin de bénéficier de cette procédure entre les deux instituts.

A. Passerelles de l'IEC vers l'IRE

- a. En 2003, l'Institut a reçu un dossier d'expert-comptable après avis conforme du Conseil de l'IEC.

L'accord passerelle prévoit que les candidats sont invités à présenter un examen devant un jury composé de réviseurs d'entreprises et d'un membre de l'IEC.

Le jury francophone est composé de Messieurs H. FRONVILLE, Président (Président suppléant : M. DE WOLF), Ph. GIGOT, B. DE GRAND RY, R. VAN CUTSEM (membre suppléant : M. DELBROUCK), réviseurs d'entreprises et G. DELVAUX (membre extérieur).

Le jury néerlandophone est composé de Monsieur B. CALLENS, Président (Président suppléant : P. STEENACKERS), Madame M. HOSTE, Messieurs R. ADRIAENSSENS (membres suppléants : K. VANDELANOTTE et R. VAN ASBROECK), réviseurs d'entreprises, et A. BERT (membre extérieur).

Un candidat a présenté l'examen dans le courant de l'année 2003 et n'a pas réussi cet examen.

- b. Aucun stagiaire de l'IEC, remplissant les conditions de diplôme, n'a souhaité, conformément à l'article 2.1. de l'accord passerelle, bénéficier de la procédure de passerelle entre l'IEC et l'IRE.

V

B. Passerelles de l'IRE vers l'IEC

- a. En 2003, le Conseil de l'Institut a analysé le dossier de cinq réviseurs d'entreprises souhaitant poser leur candidature auprès de l'IEC qui ont été transmis à l'IEC pour complément d'analyse.

En 2003, cinq réviseurs ont présenté l'examen à l'IEC.

En 2003, quatre réviseurs d'entreprises ont été admis au tableau de l'IEC.

Le Conseil rappelle que ne peuvent être analysés que les dossiers de personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises au moment de l'introduction du dossier.

- b. Un stagiaire-réviseur d'entreprises en exercice a souhaité bénéficier, conformément à l'article 2.1. de l'accord passerelle, de la procédure de passerelle entre l'IRE et l'IEC.

5.1.4. Reconnaissance mutuelle des professionnels étrangers

Lors de l'année écoulée, deux candidats titulaires d'un titre équivalent à celui de réviseur d'entreprises à l'étranger a présenté l'épreuve prévue à l'article 40 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises. Un candidat a réussi, l'autre candidat a échoué à l'examen.

5.1.5. Réadmission au serment

Quatre réviseurs d'entreprises ayant démissionné depuis moins de cinq ans ont souhaité être réadmis au tableau des membres, en vertu de l'article 6 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE. Le Conseil a approuvé ces réadmissions au serment.

Un réviseur d'entreprises ayant démissionné depuis plus de cinq ans a souhaité être réadmis au tableau des membres. Celui-ci a réussi l'examen d'aptitude tel que prévu par l'article 6, al. 3 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE. Il a été admis à reprêter le serment de réviseur d'entreprises.

V

5.2. Composition

La Commission du stage est composée :

- du Vice-Président, M. André KILESE ;
- de trois membres du Conseil, MM. Boudewijn CALLENS, Georges HEPNER, Pierre STEENACKERS ;
- de trois membres réviseurs extérieurs au Conseil, Mme Vinciane MARICQ, MM. Daniel VAN CUTSEM et René VAN ASBROECK ;
- d'un membre suppléant, M. Patrick VAN IMPE ;
- de deux experts techniques réviseurs d'entreprises, MM. Jacques TISON et Luc VERRIJSEN.

Elle a tenu 12 séances en 2003.

5.3. Généralités

La Commission du stage développe ses travaux sur la base des compétences qui lui sont conférées par l'article 9 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises.

Il s'agit notamment de l'organisation des examens d'admission, de stage et d'aptitude, l'organisation des séminaires de stage, l'organisation du stage de réviseur d'entreprises, etc.

La Commission du stage traite également d'autres questions ponctuelles. A ce titre, en 2003, la Commission du stage a par exemple pris connaissance du projet de modernisation de la Huitième Directive ou d'une proposition de directive d'août 2003 en matière de reconnaissance des qualifications professionnelles.

La Commission du stage a pris connaissance d'un ouvrage « Stagiairs vs. examenjury – Pak je titel in 300 vragen » Kluwer, 2003. La Commission a souhaité rappeler que le contenu n'engage que ses auteurs et qu'elle n'a jamais participé de quelque manière que ce soit à l'élaboration dudit document.

5.4. Travaux de la « Sous-Commission Examens »

La Sous-Commission Examens a poursuivi ses travaux au cours de l'année écoulée. Elle a analysé le contenu des questions d'examen d'entrée et de stage.

5.5. Approbation des conventions de stage

La Commission du stage a approuvé 148 conventions en 2003 (108 néerlandophones et 40 francophones).

Au 31 décembre 2003, l'Institut comptait 460 stagiaires.

5.6. Agrément d'un maître de stage

La déclaration annuelle que chaque confrère a l'obligation d'introduire auprès de l'Institut éclaire la Commission du stage dans l'analyse du profil du maître de stage sur la base des critères fixés pour l'acceptation d'un maître de stage. Certains confrères, en défaut d'avoir rentré leur déclaration annuelle, ont été invités à l'introduire sans retard afin de permettre à

la Commission du stage de prendre position sur l'admission au stage de certains candidats.

Sur la base de ces informations, la Commission du stage a du constater dans un nombre de cas limités que le candidat maître de stage semblait ne pas pouvoir offrir suffisamment de missions révisorales et/ou de diversification dans les missions révisorales. La Commission du stage a demandé au candidat maître de stage de prendre les mesures nécessaires afin de permettre au stagiaire de bénéficier d'une formation suffisamment complète.

5.7. Réduction du stage

Deux stagiaires ont bénéficié d'un stage réduit en 2003.

5.8. Modifications en cours du stage

5.8.1. Radiation

L'article 25, alinéa 4 de l'A.R. du 13 octobre 1987 précise que :

« La suspension ou les suspensions successives du stage ne peuvent dépasser cinq années au total. Si ce délai est dépassé, le Conseil, sur proposition de la Commission du stage, décide la radiation du stagiaire. ».

Conformément à cet article, 83 stagiaires ayant suspendu leur stage depuis plus de cinq ans, ont été radiés après avoir été prévenus au moins un mois à l'avance de cette radiation.

5.8.2. Changement de maître de stage

En 2003, 37 demandes de changement de maître de stage ont été approuvées.

5.8.3. Suspension de stage et démission

Au cours de l'année écoulée, 91 stagiaires ont souhaité interrompre leur stage et une personne a présenté sa démission en qualité de stagiaire.



5.8.4. Stage à l'étranger

Au cours de l'année écoulée, deux stagiaires ont été autorisés à effectuer une partie de leur stage à l'étranger et ce, en application de l'article 4 de l'A.R. du 13 octobre 1987.

Sous condition d'acceptation par la Commission du stage une partie du stage peut être effectuée à l'étranger pour autant :

- que deux tiers du stage soient effectués en Belgique ;
- qu'un professionnel détenant une qualité équivalente à celle de réviseur d'entreprises supervise les activités du stagiaire ;
- que le maître de stage belge reste responsable du stage.

La Commission du stage doit être informée du souhait d'effectuer une partie du stage à l'étranger six semaines avant le début du stage à l'étranger tant par le confrère à l'étranger, que par le maître de stage en Belgique ainsi que par le stagiaire. Le confrère belge donnera les garanties voulues sur les compétences du collègue étranger. Le confrère étranger adressera également une « *comfort letter* » dans le délai mentionné ci-dessus.

La Commission regrette que cette procédure ne soit pas toujours suivie et a dû relever plusieurs cas de non respect des règles au cours de l'année écoulée.

5.8.5. Reprise du stage

Huit stagiaires ont été réadmis au stage après une suspension de leur stage de moins de cinq années.

5.9. Examen d'admission au stage

215 nouveaux candidats ont introduit, dans le courant de 2003, un dossier d'inscription à l'examen d'entrée.

L'examen d'admission au stage a été organisé au cours du second semestre 2003 suivant la procédure fixée par l'article 15 de l'A.R. du 13 octobre 1987.

Les épreuves se sont déroulées à Bruxelles les samedi 18 octobre, lundi 20 octobre et samedi 25 octobre 2003.

222 candidats étaient inscrits en 2003 à l'examen d'entrée.

2003	Participants	Réussi
F	59	30 (51 %)
N	163	69 (42 %)
Total	222	99 (45 %)

Outre les 99 personnes ayant réussi l'examen d'entrée, 46 candidats ont obtenu une dispense totale à l'examen d'entrée sur base des cours suivis lors de leur cursus universitaire ou équivalent.



5.10. Examens de stage

Les examens de stage se sont déroulés les samedi 27 septembre (matières de base approfondies), lundi 29 septembre (contrôle) et jeudi 1^{er} octobre 2003 (la profession).

Les résultats des examens de stage 2003 sont repris ci-dessous :

2003		Participants	Réussi
T1 (Matières de base)	F	40	28 (70 %)
	N	124	83 (67 %)
	Total	164	111 (68 %)
T2 (Contrôle)	F	33	25 (76 %)
	N	97	46 (47 %)
	Total	130	71 (55 %)
T3 (Profession)	F	29	20 (69 %)
	N	69	52 (75 %)
	Total	98	72 (73 %)

5.11. Examen d'aptitude 2003 (deux sessions)

5.11.1. Sujets

En 2003, les sujets de l'étude pratique proposés étaient :

- Aspects environnementaux dans les comptes annuels et le rapport de gestion ;
- Le contrôle des ASBL (aspects particuliers du contrôle des ASBL) ;
- L'indépendance du commissaire à la lumière des évolutions récentes en matière de *corporate governance* ;
- *Business combinations* ;
- Conversion des comptes consolidés en IAS/IFRS – Problématique de la première adoption (« *first time adoption* »).

5.11.2. Résultats

A. Première session

L'épreuve écrite a eu lieu le samedi 10 mai 2003 à Bruxelles. La session orale s'est déroulée du 16 au 20 juin 2003. 56 candidats étaient inscrits ; 24 candidats ont réussi l'épreuve.

B. Seconde session

L'épreuve écrite s'est déroulée le samedi 15 novembre 2003. La session orale s'est déroulée du 8 au 12 décembre 2003. 54 candidats y ont participé ; 31 candidats ont réussi l'épreuve.

Les résultats de l'examen d'aptitude de l'année 2003 sont repris ci-après.

Les résultats de l'examen d'aptitude sont difficiles à interpréter. En effet, étant donné que des candidats présentent l'examen à différentes reprises, parfois au cours d'années civiles différentes, le pourcentage de réussite doit s'interpréter par rapport au nombre de candidats présentant l'examen à une ou plusieurs reprises et ce soit au cours de la même année civile soit au cours de plusieurs années civiles.

2003		Nombre d'examens présentés	Candidats présentant l'examen pour la 1 ^{re} fois	Réussi
Mai/Juin	F	14	12	3 (21 %)
	N	42	33	21 (50 %)
	Total	56	45	24 (43 %)
Nov./Déc.	F	13	1	6 (46 %)
	N	41	10	25 (61 %)
	Total	54	11	31 (57 %)
Total des deux sessions	F	27	13	9 (33 %)
	N	83	43	46 (55 %)
	Total	110	56	55 (50 %)



5.11.3. Composition des jurys de l'examen d'aptitude

La composition des jurys de l'examen d'aptitude n'a pas fait l'objet de modifications majeures lors de l'année écoulée. Des dates d'échéance (mandat de trois ans) ont été prévues pour les membres de la profession siégeant dans les jurys d'examen d'aptitude.

Deux jurys complémentaires (un dans chaque rôle linguistique) ont été constitués pour faire face entre autres aux problèmes d'incompatibilité entre membres des jurys et candidats.

Conformément à l'article 37 de l'A.R. du 13 octobre 1987 :

« Chaque jury est composé : de cinq membres, dont un professeur de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, qui préside le jury, trois réviseurs d'entreprises et une personne n'exerçant pas la profession de réviseur d'entreprises et choisie en fonction de sa connaissance particulière de la vie économique et sociale. ».

Le Conseil adresse ses remerciements aux personnes qui ont accepté de siéger dans les jurys d'examen d'aptitude.

Les jurys se composent comme suit au 31 décembre 2003 :

A. Les jurys d'expression néerlandaise :

NL 1 : Messieurs K.M. VAN OOSTVELDT (2004), Président, R. ADRIAENSENS (2006), S. RABAEY (2006) et D. VAN CUTSEM (2005), réviseurs d'entreprises.

Madame B. VAN DEN BOSSCHE, membre extérieur.

NL 2 : Messieurs J. BRANSON (2005), Président, J. DE BOM VAN DRIESSCHE (2004), P. STEENACKERS (2004) et P. VAN STAAIJ (2006), réviseurs d'entreprises.

Monsieur J. GEYSEN, membre extérieur.

NL 3 : Messieurs B. CALLENS (2006), Président, L. VAN GULCK (2005), P.P. BERGER (2006) et L. HELLEBAUT (2005), réviseurs d'entreprises.

Monsieur F. VAN THILLO, membre extérieur.

NL 4 : Messieurs R. TIEST (2006), Président, B. VAN USSEL (2006), R. NECKEBROECK (2006) et R. VAN ASBROECK (2004), réviseurs d'entreprises.

Monsieur R. DE LEEUW, membre extérieur.

NL 5 : Messieurs C. REYNS (2006), Président, L. TOELEN (2006), Ph. ROELANTS (2005), P. VAN IMPE (2006), réviseurs d'entreprises.

Monsieur J. GEYSEN, membre extérieur.

B. Les jurys d'expression française :

FR 1 : Messieurs D. LEBRUN (2006), Président, J. LENOIR (2006), E. MATHAY (2005) et D. VAN CUTSEM (2004), réviseurs d'entreprises.
Messieurs J.-L. STRUYF ou J.-M. VANDENBERGH, membres extérieurs.

FR 2 : Messieurs M. MASSART (2005), Président, G. HEPNER (2004), D. LEBOUTTE (2004) et A. DESCHAMPS (2006), réviseurs d'entreprises.
Monsieur J.-M. VANDENBERGH, membre extérieur.

FR 3 : Monsieur M. DE WOLF (2005), Président, Madame V. MARICQ (2004), Messieurs M. GRIGNARD (2005) et M. VAN DOREN (2006), réviseurs d'entreprises.

Monsieur J.-L. STRUYF, membre extérieur.

FR 4 : Monsieur O. CAPRASSE (2006), Président, Madame P. TYTGAT (2006), Messieurs J. TISON (2006) et M. DENAYER (2006), réviseurs d'entreprises.

Messieurs J.-M. VANDENBERGH ou J.-L. STRUYF, membres extérieurs.

Certains membres effectifs étant empêchés de siéger à la première et/ou à la seconde session, il a été fait régulièrement appel aux membres suppléants nommés par le Conseil :

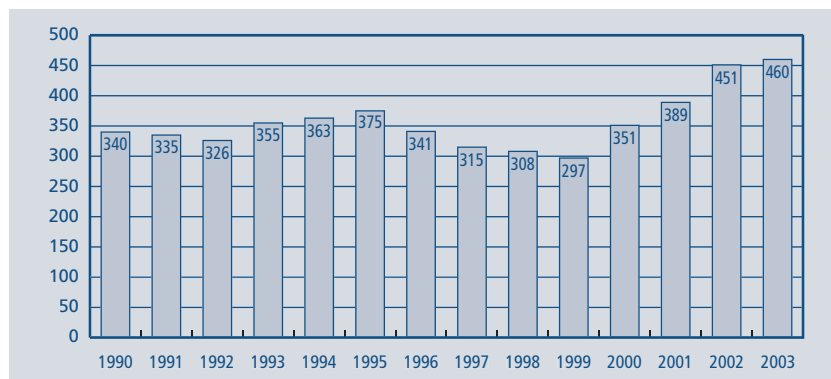
L. DISCRY, M. SMET, P. DE WEERDT, B. MEYNENDONCKX, L. DELTOUR, H. VAN IMPE, J. DE LANDSHEER, D. VERMUSSCHE, J. BEDDEGENOODTS, L. DE KEULENAER, G. BATS, Ph. DESOMBERE, G. HOF, G. SPAENHOVEN, F. DEGEEST, V. SPILLIAERT, D. ROUX, H. WILMOTS, P. VAN CAUTER, K. VERBEKE, R. VANDER STICHELE, L. VAN STEENBERGE, A. HUBERT, I. BOETS, M. VAN STEENVOORT, R. PEIRCE, R. VAN CUTSEM, H. FRONVILLE, Ph. PIRE, J. VANDERNOOT, Ch. BOLLEN, P. DEPRAETERE, Ph. BARTHELEMY, G. DELVAUX, H. OLIVIER.

Le Conseil adresse ses remerciements à MM. J. CHRISTIAENS, W. EGGERICKX, G. HERREWIJN et H. LAFOSSE d'avoir siégé dans les jurys d'examen d'aptitude et qui ont cessé leurs fonctions à partir de cette année.



5.12. Evolution du nombre des stagiaires en 2003

Nombre de stagiaires en début d'exercice	451
Entrée (+)	148
Reprise de stage (+)	8
Arrêt et suspension (-)	92
Réussite aptitude (-)	55
Nombre de stagiaires en fin d'exercice	460



5.13. Remerciements

Le Conseil adresse ses remerciements aux personnes qui ont accepté de collaborer à la préparation des examens ainsi qu'à leur correction et à la présentation des séminaires de stage.

Ainsi que le prévoit l'art. 15, § 3 de l'A.R. du 13 octobre 1987, la préparation et la correction des épreuves sont confiées à des professeurs ou chargés de cours de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de niveau universitaire.

5.13.1. Examen d'accès au stage

- *Comptabilité générale* :
Messieurs les Professeurs J. ANTOINE et Ch. LEFEBVRE
- *Analyse de bilans* :
Messieurs les Professeurs M. RENOUPEZ et Ch. LEFEBVRE
- *Comptabilité analytique* :
Madame A. JORISSEN et Monsieur D. HELBOIS, Professeurs
- *Droit des sociétés* :
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et F. HELLEMANS
- *Droit fiscal* :
Monsieur le Professeur P. MINNE
- *Droit civil* :
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et F. HELLEMANS
- *Droit commercial* :
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et F. HELLEMANS
- *Droit social* :
Madame V. PERTRY, Professeur
- *Informatique* :
Messieurs les Professeurs L. GOLVERS et R. PAEMELEIRE
- *Economie d'entreprise, économie politique et économie financière* :
Messieurs les Professeurs Ch. VAN WYMEERSCH et L. KEULENEER
- *Mathématique et Statistique* :
Messieurs les Professeurs D. JUSTENS et R. PAEMELEIRE
- *Gestion financière* :
Messieurs les Professeurs Ch. VAN WYMEERSCH et L. KEULENEER
- *Contrôle externe* :
Madame C. DENDAUW et Monsieur I. DE BEELDE, Professeurs

- *Consolidation* :
Madame M.-L. JACQUES et Monsieur K.M. VAN OOSTVELDT, Professeurs
- *Contrôle interne* :
Madame M.-L. JACQUES et Monsieur I. DE BEELDE, Professeurs
- *Droit comptable* :
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et K. VAN HULLE
- *Déontologie* :
Madame D. HERMANS et Monsieur M. DE SAMBLANX, Professeurs

5.13.2. Session d'introduction au stage

La matinée d'introduction au stage a pour objet de familiariser les candidats qui ont réussi l'examen d'admission avec les structures et les aspects institutionnels et déontologiques du révisorat. C'est aussi l'occasion d'un premier contact entre les nouveaux stagiaires et les responsables de l'IRE.

Il est vivement recommandé aux nouveaux stagiaires d'y assister.

Les personnes suivantes ont collaboré à cette séance d'introduction d'une demi-journée qui s'est déroulée le mardi 6 mai 2003 :

- Monsieur G. HEPNER, réviseur d'entreprises, membre de la Commission du stage ;
- Monsieur P. VAN IMPE, réviseur d'entreprises, membre de la Commission du stage ;
- Monsieur O. COSTA, Conseiller IRE.

5.13.3. Séminaire « Matières de bases approfondies »

Les séminaires d'approfondissement en droit comptable, techniques comptables, consolidation, droit des sociétés et analyse financière ont été proposés dans le courant des mois de mai et juin 2003. Ceux-ci ont pour but d'offrir aux intéressés de compléter leurs travaux personnels et de discuter, dans ces domaines d'une importance particulière, avec des spécialistes ainsi que de procéder à une analyse encadrée de cas pratiques.

- *Droit comptable* :
Messieurs J.-L. SERVAIS et P. VERSCHELDEN
- *Techniques comptables* :
Madame S. PODEVIJN et Monsieur J.-L. SERVAIS

- *Consolidation* :
Messieurs B. DUFOURNY et P. OPSOMER
- *Droit des sociétés* :
Messieurs H. OLIVIER et J.-Ph. BONTE
- *Analyse financière* :
Monsieur D. SMETS

5.13.4. Séminaire « Contrôle »

Le séminaire relatif aux techniques de contrôle qui s'est déroulé au mois de mai 2003 se décline autour de trois thèmes suivants :

- *Contrôle externe* :
Messieurs J.-L. SERVAIS et H. HERIJGERS
- *Contrôle interne* :
Mesdames S. GOETHALS et Ch. WEYMEERSCH
- *Contrôle externe des comptes consolidés* :
Messieurs P.-H. BONNEFOY-CUDRAZ et L. MARTENS

5.13.5. Séminaire « La profession »

Le séminaire « La profession » porte essentiellement sur une analyse plus approfondie des missions particulières du réviseur, de la mission à l'égard du conseil d'entreprise et de la rédaction du rapport de révision. Il aborde aussi une série de problèmes devant permettre aux stagiaires de mettre leurs connaissances à jour dans des domaines intéressant directement le réviseur d'entreprises.

Ce séminaire organisé aux mois de juin 2003 s'est décliné autour des trois sujets suivants :

- *Le rapport de révision* :
Messieurs B. WETS et H. SALAETS
- *Les missions spéciales* :
Messieurs M. TEFNIN et G. BATS
- *Les conseils d'entreprise* :
Messieurs H. FRISQUE, W. LEPOUR et L. VAN HOYWEGHEN

5.13.6. Séminaire « *Special topics* »

Deux journées d'études supplémentaires ont été proposées aux stagiaires :

- l'une sur la déontologie (organisée le lundi 2 juin 2003). Ce séminaire a été animé par Madame D. HERMANS et Monsieur M. DE SAMBLANX.
- l'autre sur les normes *International Accounting Standards* (organisée le vendredi 6 juin 2003). Cette journée d'études a été animée en anglais par Madame G. VERHELST et Monsieur B. DE LEEUW.

5.14. Soirée d'information relative à l'examen d'aptitude

Une soirée d'information relative à l'examen d'aptitude a été organisée le 21 octobre 2003.

Les stagiaires participants ont rencontré deux jeunes réviseurs d'entreprises, Messieurs L. LAPERAL et B. DERUYTTERE qui leur ont fait partager leur expérience de l'examen d'aptitude.

V

5.15. Arrêté royal relatif au stage de l'IEC

La Commission du stage a pris connaissance de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

5.16. Décisions de jurisprudence de la Commission du stage

5.16.1. Examens d'entrée – reprise de stage

Un stagiaire ayant présenté et réussi l'examen d'entrée qui débute son stage et est ensuite radié après cinq années de suspension de stage a la possibilité de reprendre son stage sans devoir représenter les examens d'entrée. En effet, les examens d'entrée présentés et réussis sont valables à vie. Seul un stage de trois années minimum sera prévu.

5.16.2. Réussite à l'examen d'entrée

Pour réussir l'examen d'entrée, le candidat doit obtenir une note égale ou supérieure à 50 % pour chaque matière présentée. En outre, le candidat doit obtenir un pourcentage global de 60 % à l'examen d'entrée. Les bran-

ches pour lesquelles un résultat inférieur à 50 % a été obtenu devront être représentées lors d'une session ultérieure. Les notes supérieures sont conservées et acquises. Si le candidat le souhaite, il peut représenter toute matière qu'il juge utile.

La Commission du stage délibère sur les notes obtenues.

Les dispenses à l'examen d'entrée obtenues sur base d'un diplôme universitaire ou équivalent sont accordées définitivement. Il en est de même des matières réussies (60 % des points) à l'occasion d'un examen d'entrée. Il y a lieu de distinguer la réussite à une matière de l'examen d'entrée fixée à 50 % et l'octroi d'une dispense définitive fixé à 60 % des points.

V

5.16.3. Durée du stage

La convention de stage ne peut pas comprendre de clause limitant la durée du stage à trois ans dans la mesure où la durée du stage peut être supérieure à trois ans.

5.16.4. Stage conjoint

Lorsque la Commission du stage approuve un stage sous la conduite de deux maîtres de stage, ceci ne constitue pas une mesure optionnelle. Les deux maîtres de stage doivent assurer la formation du stagiaire selon des modalités à fixer entre eux en concordance avec la convention qui a été approuvée par le Conseil sur proposition de la Commission du stage. Les journaux de stage doivent, notamment, être signés par les deux maîtres de stage.

5.16.5. Stage à l'étranger (durée supérieure à un tiers de la durée totale du stage)

La Commission du stage est d'avis que le stagiaire effectuant un stage à l'étranger *peut* demander une suspension du stage pour la durée qui excède le tiers de la durée totale du stage. En conséquence, le stagiaire ne sera plus soumis aux obligations du stage.

Dans la mesure où le stagiaire ne sollicite pas la suspension de son stage, celui-ci se poursuit pour la durée qui excède un tiers de la durée totale

octroyée par la Commission du stage ; il reste tenu de compléter ses journaux de stage, il peut présenter les examens, participer aux séminaires, etc.

5.16.6. Stage réduit

La demande afin de bénéficier d'un stage réduit peut être formulée soit avant l'entrée en stage soit durant le stage.

La Commission du stage n'octroie pas de stage réduit avec effet rétroactif.

Le stage réduit octroyé à un stagiaire ayant la qualité de membre de l'IEC depuis moins de deux ans et titulaire d'un diplôme de niveau universitaire se fera dans les mêmes conditions que celui prévu pour les stagiaires en exercice prévu dans le cadre de l'article 2.1. de l'accord « Passerelles » du 30 mars 1998 avec l'IEC.

V

5.16.7. Intervention obligatoire du maître de stage dans le paiement des séminaires de stage

L'intervention obligatoire du maître de stage dans le paiement des séminaires de stage, telle que prévue dans la convention de stage et à l'article 22, alinéa 5 de l'arrêté royal concerne uniquement les séminaires de stage organisés par l'IRE.

5.16.8. Changement de maître de stage

Lorsqu'un changement de maître de stage est effectué et que le stage se poursuit auprès d'un autre bureau de réviseurs d'entreprises, le stagiaire adressera à la Commission du stage une copie du contrat d'emploi ou du contrat de prestations d'indépendant conclu avec le nouveau maître de stage.

5.16.9. Prolongation du stage

Les décisions de prolongation du stage seront prises lors de la délibération d'admission à l'examen d'aptitude.

Le stagiaire sera cependant averti en cours de stage du ou des éléments pouvant entraîner une éventuelle prolongation du stage.

5.16.10. Suspension de stage et prise en compte de la durée du stage effectuée

Le stagiaire dont le stage est suspendu qui souhaite que l'année (ou partie d'année) de stage précédent la suspension de stage soit prise en considération, doit introduire un journal de stage dûment complété lors de la demande de suspension de stage ou dans un délai raisonnable après l'acceptation de la suspension de stage par la Commission du stage. Dans cette mesure et pour autant que l'avis du rapporteur soit favorable, l'année (ou partie d'année) de stage sera prise en considération lors d'une reprise ultérieure du stage.

V

5.16.11. Examen d'aptitude – étude pratique

Le candidat qui a introduit son étude pratique et qui est empêché de présenter l'examen d'aptitude par un cas de force majeure (maladie, etc.) conserve la note liée à son étude pratique lors de la présentation de l'épreuve orale de l'examen d'aptitude lors de la prochaine session d'examen.

5.16.12. Profil du maître de stage

La Commission du stage analyse le profil du maître de stage sur la base de la déclaration annuelle :

- a. parmi les quatre rubriques d'activités ((a) missions permanentes de contrôle, (b) autres missions de contrôle, (c) autres activités professionnelles, (d) travaux pour d'autres réviseurs), seules les rubriques a et b sont considérées comme « missions révisorales » ;
- b. parmi les six rubriques relatives au personnel, les quatre premières (réviseurs avec pouvoir de signature, autres réviseurs, stagiaires IRE, collaborateurs experts) visent des professionnels du contrôle en faveur de qui 1.000 heures de missions révisorales par personne, en ce compris le candidat stagiaire, doivent être disponibles ;
- c. dans les 1.000 heures par professionnel dont question au point b. ci-avant, un minimum de 500 heures par professionnel doivent concerner des missions révisorales permanentes (rubrique d'activités a) ;
- d. l'activité proposée au candidat stagiaire doit être suffisamment diversifiée ;

- e. le fait qu'un cabinet réponde aux conditions liées à l'exercice d'une activité principale, telles que définies par la circulaire du Conseil du 8 novembre 2002 (IRE, *Vademecum*, 2002, p. 478-482), n'implique pas nécessairement que ledit cabinet réponde aux exigences liées à la formation d'un stagiaire.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la première fois aux stages prenant cours le 1^{er} juillet 2004. Elles remplacent les dispositions actuellement en vigueur (IRE, *Vademecum*, 2002, p. 239, paragraphe D., al. 1).

5.17. Discipline

5.17.1. Généralités

Durant l'année 2003, sept stagiaires ont été convoqués par la Commission du stage siégeant en tant qu'instance disciplinaire.

Conformément à l'article 32, § 1^{er} de l'A.R. du 13 octobre 1987, les maîtres de stage ont eu la faculté d'être entendus par la Commission du stage.

5.17.2. Journaux de stage non-introduits

La Commission du stage a intenté des actions disciplinaires à l'encontre des stagiaires qui n'avaient pas introduit leur journal de stage en temps utile et n'avaient pas estimé utile de réagir de façon adéquate à la demande de la Commission.

Les infractions suivantes ont été constatées :

1. La non-introduction du journal de stage dans les délais constitue une infraction aux dispositions de l'article 29 et de l'article 30 de l'A.R. du 13 octobre 1987 relatives à l'obligation de tenir un journal de stage et à la remise de documents à la Commission du stage.
2. Le non-respect de l'article 3 de la convention de stage qui prévoit la tenue d'un journal de stage. La non-introduction de celui-ci dans les délais empêche la Commission du stage d'effectuer le contrôle de celui-ci.



3. Le non-respect des directives de l'Institut relatives au délai pour l'introduction du journal de stage.

Des sanctions disciplinaires de suspension du stage (mais limitée dans le temps) ont été prononcées dans les cas les plus graves de négligence (cinq). Deux peines de réprimande ont été prononcées.

La peine disciplinaire de suspension du stage commence effectivement à courir à l'échéance du délai prévu pour faire appel ou opposition.

5.17.3. Assistance d'un stagiaire-réviseur d'entreprises par un réviseur d'entreprises qui n'est pas son maître de stage ou par un avocat durant une procédure disciplinaire

A l'occasion d'une procédure disciplinaire, un stagiaire-réviseur d'entreprises peut-il se faire assister par un réviseur d'entreprises qui n'est pas son maître de stage ou par un avocat ?

L'article 20, § 3, alinéa 5 *in fine* de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises stipule pour ce qui concerne le réviseur d'entreprises : « *Il peut se faire assister par un avocat ou par un membre de l'Institut.* ».

La Commission juridique confirme que l'article susmentionné est également d'application pour le stagiaire tant en établissant une différence entre d'une part, les procédures disciplinaires en relation avec le non-respect d'obligations spécifiques du stage qui sont imposées aux stagiaires (A.) et d'autre part, les procédures disciplinaires concernant les situations où le maître de stage est également directement ou indirectement impliqué (B.).

A. L'article 32, § 1^{er}, alinéa 1 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises, stipule que : « *Après avoir entendu ou au moins dûment convoqué le stagiaire et le maître de stage, la Commission du stage peut infliger des sanctions disciplinaires au stagiaire qui ne respecte pas les règles en matière de discipline et de déontologie.* ». Si le stagiaire, en relation avec des obligations spécifiques du stage est convoqué pour une procédure disciplinaire, la Commission juridique estime qu'il peut se faire assister par son maître de stage, ou conformé-

ment à l'article 20, § 3, alinéa 5 *in fine* par un avocat ou un membre de l'Institut.

Selon la Commission juridique, le maître de stage ne peut pas donner de procuration à un confrère de la société de révision dont il fait partie pour se faire représenter. Le maître de stage a le choix de ne pas comparaître. S'il comparaît, il doit comparaître en personne, vu que le stagiaire est dans une relation *intuitu personae* avec son maître de stage et non pas avec la société de révision de son maître de stage.

- B. Si la procédure disciplinaire concerne des situations où le maître de stage est directement ou indirectement impliqué, la Commission juridique est d'avis que le maître de stage ne peut pas assister le stagiaire vu qu'il existe dans le chef du maître de stage un conflit d'intérêts. Conformément à l'article 20, § 3, alinéa 5 *in fine* susmentionné, le stagiaire peut se faire assister par un avocat ou par un membre de l'Institut.



V



Chapitre VI

COMMISSION DE CONTROLE
DE QUALITE

6.1. Composition

Président : M. Raynald VERMOESEN

Membres : Mme Pascale TYTGAT, MM. Alain DE CLERCQ, Bernard DE GRAND RY, Jan DE LUYCK, Piet DEMEESTER, Marc LUYTEN, Eric MATHAY, Luc VAN COUTER et Jan VANDERHOEGHT (depuis le 12 septembre 2003)

Secrétariat : Mmes Veerle VAN DE WALLE et Anne VERMEIRE

6.2. Programme annuel et organisation des contrôles

6.2.1. Normes en vigueur

VI

Sur la base de la proposition de la Commission de Contrôle de qualité (ci-après, la Commission) et à la suite de l'avis⁽¹⁾ du Conseil supérieur des Professions économiques, le Conseil de l'IRE a adopté, le 8 novembre 2002, les normes⁽²⁾ relatives au contrôle de qualité. Ces normes sont d'application pour les contrôles de qualité initiés depuis 2003.

En date du 4 mars 2003, le Conseil supérieur des Professions économiques a émis un second avis⁽³⁾ portant sur les nouvelles normes. Cet avis insiste particulièrement sur le caractère obligatoire que revêt pour chaque réviseur d'entreprises, personne physique, le contrôle de qualité ainsi que sur la nécessité de soumettre les guides détaillés de contrôle à la revue du Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Conseil de l'IRE a pris bonne note de ces remarques tout en rappelant que le contrôle de qualité des cabinets ayant au moins dix réviseurs avec pouvoir de signature comprend dorénavant une analyse approfondie du contrôle interne de qualité instauré en leur sein. En particulier, un guide de contrôle spécifique a été créé en 2003 afin de garantir le bon

(1) Avis du CSPE du 17 mai 2002, disponible sur le site internet www.cspe.be.

(2) IRE, *Vademecum*, 2002, p. 437-444.

(3) Avis du CSPE du 4 mars 2003, disponible sur le site internet www.cspe.be.

déroulement de l'examen du contrôle interne de qualité des cabinets concernés. Ce guide a été élaboré sur la base du projet de norme ISA « *International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1)* ».

Dans le courant de 2003, deux cabinets ont été soumis à cette nouvelle première phase du contrôle (*cf. infra*, point 6.2.2.A.). Dans un cas, le contrôle interne de qualité du cabinet a été jugé suffisant pour permettre de limiter l'examen des dossiers individuels à un échantillon de réviseurs, personnes physiques. Dans l'autre cas, il a été conclu à la nécessité d'organiser un contrôle au niveau de tous les réviseurs personnes physiques, certains aspects du contrôle interne de qualité étant en cours d'élaboration dans le cabinet concerné.

Enfin, le Conseil de l'IRE a confirmé qu'il restait attentif à l'évolution des normes internationales en matière de contrôle de qualité et à la nécessité de maintenir la pratique belge au niveau des plus hautes exigences en la matière.

VI

6.2.2. Programme annuel de contrôle

La Commission soumet au Conseil, avant le 31 mars de chaque année, la liste des réviseurs à contrôler pour l'année en cours, et propose, pour chaque contrôle à diligenter, une liste de trois réviseurs désignés (contrôleurs).

A. Liste des réviseurs à contrôler

La liste des réviseurs à contrôler est établie en début d'année par la Commission sur la base de l'échéancier en vigueur (*cf. périodicité maximale de cinq ans*) et des décisions de contrôle rapproché préalablement prises (*cf. infra*, points 6.4. et 6.5.).

Dans le courant de 2003, le Conseil de l'IRE a examiné la question du regroupement des contrôles de qualité portant sur les cabinets entretenant entre eux des liens de collaboration⁽¹⁾. Tenant compte de la complexité

(1) Ce lien de collaboration est repris dans l'information annuelle (tableau C).

croissante de certaines structures et de la nécessité de maintenir une homogénéité objective dans la sélection annuelle, le Conseil de l'IRE a décidé de ne pas tenir compte, dans la composition de la liste des réviseurs à contrôler, des liens existants entre les cabinets sauf s'agissant de liens exclusifs de collaboration.

B. Liste des réviseurs désignés

Les réviseurs individuels à contrôler, repris sur la liste approuvée par le Conseil, doivent effectuer leur choix parmi trois réviseurs désignés proposés et le communiquer à l'IRE. Pour les cabinets de grande taille, le nombre de réviseurs désignés repris dans la proposition est augmenté afin de limiter le nombre de contrôles par réviseur désigné à un maximum de six.

La Commission dispose d'une liste actualisée de 74 candidats réviseurs désignés expérimentés et de préférence bilingues dont 45 ont effectivement été appelés à diligenter des contrôles en 2003. La Commission veille à actualiser cette liste en encourageant, entre autres, les candidatures spontanées en vue d'étoffer sa réserve et d'assurer le bon déroulement des contrôles de qualité futurs.

VI

6.2.3. Session de formation

La Commission invite annuellement les réviseurs désignés à une session de formation, dont l'objectif principal consiste à exposer, de manière détaillée, les principes et procédures à respecter dans l'accomplissement des contrôles.

A l'occasion de la session de formation, organisée le 13 juin 2003, la Commission a présenté aux participants la version actualisée des deux guides de travail existants, ainsi que le nouveau guide intitulé « Revue du système interne de contrôle de qualité » qui consacre la première phase de la procédure de contrôle de qualité réalisée auprès des cabinets ayant au moins dix réviseurs avec le pouvoir de signature.

Enfin, la Commission, soucieuse de plus d'uniformité dans le contenu des rapports finaux des contrôleurs, a mis à leur disposition un modèle de

rapport reconnu pour sa clarté et son caractère complet au sens des normes⁽¹⁾ en vigueur.

6.2.4. Rémunération des réviseurs désignés

Afin de répondre aux exigences croissantes des contrôles et de s'assurer la collaboration de confrères possédant les différentes compétences requises, sur proposition de la Commission, le Conseil de l'IRE a décidé d'augmenter la rémunération des réviseurs désignés à partir des contrôles à diligenter en 2004. La rémunération pour un contrôle individuel sera portée de 620 EUR à 1.000 EUR. En ce qui concerne la réalisation de la première phase du contrôle des cabinets ayant au moins dix réviseurs avec pouvoir de signature (examen du contrôle interne de qualité), la rémunération a été fixée à 5.000 EUR pour les deux réviseurs désignés.

VI

6.2.5. Communication aux réviseurs désignés

La Commission est d'avis que la communication de certaines informations pertinentes aux réviseurs désignés, préalablement à leur intervention, vise à améliorer l'efficacité et la cohérence des contrôles de qualité.

Les services de l'Institut communiquent – dans la mesure du possible – aux contrôleurs une copie de la liste des mandats transmise par le réviseur contrôlé à l'Institut, une copie du rapport final du contrôleur relatif au contrôle de qualité précédant ainsi que la lettre du Président clôturant le contrôle avec, le cas échéant, les raisons ayant motivé l'organisation d'un contrôle de qualité intermédiaire (« contrôle rapproché »).

(1) Normes relatives au contrôle de qualité, paragraphe 9.1.

6.2.6. Revue préalable des rapports par les services de l'Institut (« *screening* »)

Les services de l'IRE procèdent à une revue approfondie des rapports finaux transmis par les réviseurs désignés. Celle-ci a lieu préalablement à l'examen de tels rapports en Commission.

Cet examen vise essentiellement à assurer :

- le respect de la procédure de contrôle conformément aux normes (timing du contrôle, revue du rapport et approbation de celui-ci – ou le cas échéant communication des remarques – par le réviseur contrôlé, etc.) ;
- la pertinence et la cohérence des conclusions du rapport qui doivent ressortir directement des travaux détaillés repris dans le guide de contrôle ;
- la conformité du rapport aux normes, en particulier en ce qui concerne le caractère exhaustif de son contenu ;
- le traitement prioritaire, en Commission, des dossiers délicats dont l'issue peut s'avérer complexe.

A défaut, les services de l'Institut renvoient au confrère désigné le rapport final pour remédier aux manquements soulevés lors de cet examen préliminaire.

6.3. Examen des rapports en Commission

6.3.1. Désignation d'un rapporteur

Après leur revue préalable par les services de l'Institut, les rapports finaux sont examinés en Commission, en même temps que les papiers de travail du réviseur désigné et les guides de contrôle complétés. L'examen détaillé est effectué par un rapporteur, membre de la Commission, qui dispose en outre de la liste des mandats et de la déclaration annuelle la plus récente du réviseur contrôlé, du rapport final du contrôle de qualité précédent et de la lettre du Président l'ayant clôturé.

6.3.2. Débat en Commission

Après avoir clôturé son examen, le rapporteur présente ses constatations lesquelles sont débattues en séance plénière de la Commission.

6.3.3. Invitations

Conformément à la délégation⁽¹⁾ de pouvoir du Conseil à la Commission de Contrôle de qualité en matière de pouvoir d'enquête, celle-ci peut décider d'inviter soit le réviseur contrôlé, soit le réviseur désigné, afin de les entendre.

VI

D'une part, les auditions de réviseurs contrôlés visent essentiellement à recueillir leur réaction face à certains dysfonctionnements, plus ou moins importants, relevés par le réviseur désigné, sans que ceux-ci n'aient suscité de réaction de la part du confrère contrôlé ou une réaction insuffisamment précise. A cet égard, la Commission constate malheureusement que de nombreux réviseurs contrôlés négligent le droit de réponse qui leur est pourtant consacré dans les normes⁽²⁾. Dans ce dernier cas, l'audition du confrère s'avère indispensable à la clôture définitive du dossier. Le dossier fait ensuite l'objet d'un second examen en Commission, sur la base du compte-rendu de la délégation ayant entendu le confrère.

D'autre part, les auditions de réviseurs désignés visent à confirmer la bonne compréhension des constatations faites lors du contrôle lorsque, par exemple, la rédaction du rapport est susceptible d'engendrer des erreurs d'interprétation ou lorsque des contradictions ont été identifiées entre le contenu du rapport final et celui du guide de contrôle et des documents de travail. A l'avenir, la Commission attend des contrôleurs plus de clarté dans la rédaction des constatations reprises dans leur rapport final. Les ser-

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 326-329.

(2) Normes relatives au contrôle de qualité, paragraphe 9.5.b.

vices de l'Institut veilleront à l'identification, lors du « *screening* », des contradictions éventuelles entre le contenu du rapport final et celui des guides de contrôle.

De plus, la Commission peut également décider d'envoyer une lettre spécifique demandant un complément d'informations sur des points strictement définis afin de pouvoir ensuite clôturer le contrôle de qualité sur la base de la réponse du réviseur contrôlé.

6.3.4. Visites sur place

Dans des cas exceptionnels, la Commission peut décider d'organiser chez le réviseur contrôlé une visite sur place, laquelle est, en général, diligentée par deux membres de la Commission et un représentant de l'Institut. Dans le courant de 2003, quatre visites auprès de confrères contrôlés ont été organisées.



VI

6.3.5. Conclusion et communication au Conseil de l'Institut

Après débat (le cas échéant complété par une invitation, une réponse à une lettre de complément d'informations ou une visite sur place), les décisions relatives à chaque contrôle de qualité sont prises, à la majorité simple, et communiquées par le Président de la Commission à la prochaine réunion du Conseil de l'Institut.

Le Conseil prend souverainement la décision définitive quant à la suite à réserver à chaque dossier examiné.

6.4. Communication des conclusions du contrôle de qualité

Sur la base des propositions présentées par la Commission, le Conseil de l'Institut prend une décision définitive quant à la suite à réserver à chaque contrôle individuel. Cette décision est alors formellement communiquée au réviseur contrôlé par une lettre émanant du Président de l'Institut.

En fonction des constatations, les situations suivantes peuvent se présenter :

- le plus généralement, le contrôle de qualité se clôture par une lettre du Président reprenant un certain nombre d'observations et de recommandations déjà mentionnées par le réviseur désigné, et que le Conseil confirme ;
- lorsque le Conseil estime que la portée des observations le justifie, il peut être demandé au confrère contrôlé de communiquer au Conseil les mesures qu'il s'engagera à prendre pour pallier les lacunes constatées (« *feedback* ») ;
- lorsque des infractions aux normes ont été constatées, la Commission peut proposer au Conseil d'organiser un contrôle de qualité intermédiaire (« contrôle rapproché »), c'est-à-dire avancer le calendrier du prochain contrôle (sans attendre les cinq ans habituels). Il s'agit donc d'un nouveau contrôle complet au sens des normes en vigueur, qui ne se résume pas, pour le réviseur désigné, à simplement s'assurer que le réviseur contrôlé a effectivement mis en place les procédures visant à remédier aux manquements constatés lors du précédent contrôle de qualité ;
- lorsque des manquements ou dysfonctionnements graves sont constatés, la Commission peut également – et ce après avoir entendu le confrère – préparer un dossier, en vue de son renvoi, par le Conseil, devant les instances disciplinaires ;
- dans certains cas (plus ponctuels), le Conseil demande au Président de l'Institut d'inviter le réviseur contrôlé afin de s'entretenir de ses activités révisorales futures. Les services de l'IRE s'assurent du suivi des engagements pris par le réviseur.

6.5. Résultats

189 contrôles de qualité ont été diligentés par des réviseurs désignés dans le courant de 2003.

Il est important de souligner que les informations chiffrées, communiquées ci-après, peuvent concerner des dossiers de contrôle de qualité relatifs aux années antérieures pour lesquels la Commission a pris une décision effective en 2003.

Les contrôles de qualité traités par la Commission en 2003 ont conduit l'Institut à organiser un suivi approfondi dans 82 cas, à savoir :

Invitations devant la Commission	
– Réviseurs contrôlés	40
– Réviseurs désignés	9
Demande d'informations (« <i>feedback</i> ») auprès du confrère contrôlé	29
Visites sur place	4
Total	82

VI

Par ailleurs, un suivi spécifique administratif ou disciplinaire a été décidé dans 32 cas :

Décisions de contrôle rapproché (généralement en 2004, dans quelques cas isolés en 2005)	17
Entretiens présidentiels avec le réviseur contrôlé	6
Préparations de renvois disciplinaires	9
Total	32

6.6. Principales constatations provenant des contrôles de qualité

Les principales lacunes mises en évidence par les contrôles de qualité ayant motivé un suivi spécifique (*cf. supra*, point 6.5.) concernent un ou plusieurs des points suivants :

- problème d'activité principale au sens de l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 ;
- adaptation insuffisante du programme général de travail aux caractéristiques particulières de l'entreprise contrôlée ;
- analyse de risque insuffisante ou inexistante ;
- inexistence ou caractère perfectible de l'analyse du contrôle interne de l'entreprise ;
- insuffisance du recours à des procédures de confirmations externes ;
- absence de formalisme et de documentation des procédures de contrôle mises en place ;
- recours non systématique à un « référençage » adéquat (« *cross reference check* ») ;
- non-respect de certaines obligations légales (montant des prestations exceptionnelles ou de missions particulières ou autres à reprendre dans le rapport de gestion, mention des honoraires du commissaire dans le procès-verbal de nomination, etc.) ;
- non-respect des normes générales de révision relatives au rapport de révision (par exemple, absence de mention expresse que le rapport est émis avec ou sans réserve) ;
- non-respect de la norme relative à la formation permanente ;
- absence de suivi du dépôt des comptes annuels auprès de la BNB.

VIII

Chapitre VII

COMMISSION DE
SURVEILLANCE

7.1. Composition

Président : M. H. FRONVILLE

Membres : Mmes C. BOLLEN et M. HOSTE, MM. P. COOX (depuis le 29 août 2003), L. DE PUYSELEYR, G. DESMET, M. DE WOLF, V. DE WULF (depuis le 29 août 2003), X. DOYEN, B. GABRIELS, D. SMETS, P. STEENACKERS, R. VAN CUTSEM et H. WILMOTS

Secrétariat : Mme V. VAN DE WALLE et M. L. POLFLIET

La Commission de surveillance est composée d'au moins quatre membres du Conseil et d'un nombre non déterminé de membres désignés par le Conseil parmi les réviseurs d'entreprises. La durée du mandat est de trois ans et est renouvelable.

Les membres de la Commission doivent être inscrits au tableau des membres depuis plus de cinq ans. La Commission comptait 14 membres fin 2003, parmi lesquels cinq membres du Conseil de l'IRE.

VII

7.2. Le contexte

En 2001, le Conseil a décidé la séparation organique entre la Commission de surveillance et la Commission de Contrôle confraternel, dénommée depuis lors « Commission de Contrôle de qualité ». Jusqu'en 2001, les deux Commissions travaillaient en qualité de sous-commissions d'une Commission unique de surveillance. Compte tenu des modifications résultant de la Recommandation européenne⁽¹⁾ en matière de contrôle de qualité, le Conseil a choisi de scinder cette Commission de surveillance en deux commissions autonomes. Chacune d'entre elles a reçu une délégation de pouvoir du Conseil en vue d'exercer ses activités de surveillance.

(1) Recommandation de la Commission européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne, *J.O.C.E.*, L. 091, du 31 mars 2001, p. 91-97.

7.3. Fondement légal

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a pour objet de veiller à une exécution correcte des missions confiées aux réviseurs d'entreprises et conformément à l'article 18^{ter}, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, celui-ci doit veiller en particulier à :

- la formation permanente ;
- les capacités d'exercice de la profession ;
- l'indépendance ;
- l'objectivité ;
- la dignité.

En application de l'article 25 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 établissant le « règlement d'ordre intérieur », la Commission de surveillance est chargée de :

- procéder à des enquêtes afin de garantir le respect des dispositions reprises dans la loi du 22 juillet 1953 ;
- examiner dans quelle mesure les principes de dignité, de probité et de délicatesse sont pris en compte lors de l'exercice de la profession.

Comme exposé précédemment au point 7.2., le cadre d'intervention de la Commission de surveillance est défini dans la délégation de pouvoir établie par le Conseil du 8 novembre 2002⁽¹⁾.

7.4. Modalités de fonctionnement de la Commission de surveillance

7.4.1. Généralités

La Commission de surveillance se réunit une fois par mois au siège de l'Institut pour une réunion de travail d'une journée. A cette occasion, celle-ci traite de manière approfondie de dossiers individuels déterminés. A cela s'ajoutent une ou deux réunions par an, destinées à présenter des propositions stratégiques au Conseil.

(1) Délégation de pouvoir du Conseil à la Commission de surveillance du 8 novembre 2002, IRE, *Rapport annuel*, 2002, Annexe 6, p. 321-325 et *Vademecum*, 2002, p. 429-433.

La Commission de surveillance fait rapport de ses activités au Conseil.

Les dossiers sont préparés par un ou plusieurs membres de la Commission, désignés comme rapporteur(s) et qui présentent l'analyse du dossier lors de la session plénière de la Commission.

Pour des raisons de confidentialité, la documentation et les pièces relatives aux dossiers ne peuvent en principe quitter l'Institut.

La Commission dispose de pouvoirs d'enquête les plus étendus afin de remplir sa mission et le réviseur dont le dossier est à l'examen, devra, le cas échéant, tenir celui-ci, y compris ses notes et documents de travail à la disposition de la Commission.

La Commission peut, au besoin, entendre le réviseur. Cet entretien se déroule en présence d'au moins deux membres de la Commission et donne lieu à une note écrite qui sera contresignée, dans la mesure du possible, par le réviseur d'entreprises.

Dans le cadre de ses activités, la Commission peut utiliser toutes les informations que le réviseur d'entreprises doit communiquer à l'Institut sur la base des obligations légales et réglementaires.

Citons à ce sujet l'enquête annuelle, les résultats du contrôle de qualité, etc.

Pour des raisons d'efficacité, la Commission propose une série de priorités qui détermineront, sur décision du Conseil, la nature et l'ordre de traitement des dossiers.

La Commission fait rapport mensuel sur ses travaux au Conseil. La Commission peut également informer le Conseil afin de permettre éventuellement à ce dernier, lorsqu'un réviseur d'entreprises a un comportement contraire au prescrit de l'article 18^{ter} de la loi du 22 juillet 1953, de lui enjoindre de s'y conformer en mettant fin à sa situation litigieuse et ce dans le délai déterminé par le Conseil (soit le plus souvent un mois). Dans de pareils cas, le Conseil mandate le Président afin de signifier une injonction au réviseur concerné.

Dans un certain nombre de cas, le renvoi devant la Commission de discipline pourra être décidé.

7.4.2. Données chiffrées

La Commission s'est réunie 12 fois au cours de l'année 2003. 268 dossiers ont été ouverts et examinés par celle-ci, tenant compte des dossiers issus de l'analyse systématique des rapports de commissaires des sociétés faillies. Au cours de cette année, 55 confrères ont été invités et entendus par la Commission.

Aperçu du nombre de dossiers de surveillance ouverts et de leur origine.

	2001	2002	2003
Sources externes			
Procureur général	–	–	–
Conseil supérieur des Professions économiques	–	–	–
Parquet et Tribunaux	1	3	6
Plaintes et communications (clients, réviseurs)	34	26	23
Organes de surveillance/Instituts professionnels	–	8	1
<i>Sous-total</i>	35	37	30
Sources de l'Institut			
Commission de Contrôle de qualité	3	4	4
Déclaration de procédure judiciaire par le réviseur (art. 18quinquies de la loi du 22 juillet 1953)	1	3	8
Enquête annuelle des réviseurs	–	–	75
Information interne de l'IRE	–	–	14
<i>Sous-total</i>	4	7	101
Autres sources			
Annexes du Moniteur belge	3	4	12
Presse	2	10	6
Centrale des bilans de la BNB	73	107	104
Autres sources	4	14	15
<i>Sous-total</i>	82	135	137
Total général	121	179	268

7.4.3. Activité principale

En particulier, la Commission de surveillance vérifie que les confrères satisfont à la qualification « activité principale du réviseur d'entreprises ». Ce contrôle s'inscrit dans le cadre de l'attente légitime envers le réviseur qu'il délivre un service d'une qualité et d'une technicité de haut niveau.

Afin de veiller à ce que le port du titre de réviseur d'entreprises corresponde bien, dans la pratique, à l'activité professionnelle d'un confrère, la Commission de surveillance peut constituer un dossier sur la base d'un nombre insuffisant de missions révisorales. Sur la base des enquêtes annuelles relatives à l'année 2001 transmises à l'IRE, 75 confrères ont été interpellés par courrier étant donné qu'ils ne répondaient pas aux normes reprises dans la circulaire D.012/2002 du 4 décembre 2002. Le suivi de ces dossiers se poursuivra en 2004. Une nouvelle analyse sera effectuée à la lumière de l'enquête annuelle pour l'année 2002 et 2003, sans préjudice d'une intervention anticipée.

Conformément à la circulaire susmentionnée, certains confrères ont été priés, suite à un courrier de la part du Président du Conseil, d'expliquer à l'Institut la manière dont ils allaient organiser leurs activités professionnelles afin de respecter les directives de l'IRE.


7.4.4. Faillites de sociétés où un commissaire exerce un mandat

En ce qui concerne les sociétés déclarées en faillites mais aussi les entreprises en difficultés et les concordats judiciaires, la Commission de surveillance a analysé systématiquement les derniers rapports de révision délivrés par le commissaire.

En 2003, la Commission a traité 104 dossiers concernant des mandats de commissaires dans des sociétés déclarées en faillites dans le courant de l'année civile écoulée (ou en concordat judiciaire). La moitié de ces dossiers ont été clôturés après un simple examen. Dans les autres cas, les dossiers ont donné lieu à un examen plus approfondi sur le caractère adéquat des travaux de contrôle du commissaire.

La Commission a également examiné si le commissaire avait abordé, de manière pertinente, la problématique de la continuité et si ce dernier a rempli correctement son rôle légal en la matière. La Commission a ainsi contrôlé l'application de l'article 138 du Code des sociétés. Il en va de même pour la justification du conseil d'administration concernant l'application des règles comptables de continuité et l'attitude du commissaire à cet égard (article 144, 4° et 96, 6° C. Soc.). Dans certains cas, le commissaire a soit été prié de fournir une explication par écrit, soit il a été entendu par la Commission.

7.4.5. Mandats dans des sociétés commerciales et dans celles ayant adopté la forme juridique de sociétés commerciales

 La Commission de surveillance a également évalué si les activités, exécutées par le réviseur d'entreprises, sont conformes à la déontologie en la matière. C'est pourquoi, la Commission a veillé au respect des dispositions légales et déontologiques qui interdisent au réviseur de prendre part à la gestion de sociétés commerciales. Suite à la proposition de la Commission de surveillance, 8 réviseurs d'entreprises se sont vus signifiés une injonction par le Conseil de l'Institut en application de l'article 18^{quater} de la loi du 22 juillet 1953, et qui tend à mettre fin, dans le mois, à l'exercice illícite du mandat d'administrateur. Le Conseil a chargé la Commission du suivi de ces dossiers.

7.4.6. Renvoi devant les instances disciplinaires

La Commission de surveillance peut également proposer au Conseil de prendre la décision du renvoi devant la Commission de discipline dans l'hypothèse où un réviseur d'entreprises est en défaut par rapport à ses obligations professionnelles ou au principe de dignité, de probité et de délicatesse.

La Commission a proposé au Conseil le renvoi de 26 réviseurs d'entreprises devant les instances disciplinaires. Le Conseil a décidé, d'une part, du renvoi de 24 réviseurs et d'autre part, de l'octroi d'un ultime délai de

huit jours dans deux cas afin que le réviseur puisse se conformer au cadre légal en vigueur.

7.4.7. Procédures judiciaires et administratives

La Commission de surveillance tient une liste permanente des procédures et actions judiciaires en cours à l'encontre des réviseurs d'entreprises et communiquées par ceux-ci en application de l'article 18quinquies de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1989.

L'article 18quinquies stipule : « *Tout réviseur d'entreprises qui est l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de sa fonction, doit en informer le Conseil de l'Institut.* »

Le Conseil de l'Institut peut être consulté par l'instance judiciaire, disciplinaire ou administrative en cause. ».

En juin 2003, tous les réviseurs d'entreprises ont reçu une circulaire leur rappelant le caractère contraignant des dispositions légales et réglementaires en vigueur. L'article 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises stipule que l'information nécessaire doit être transmise par le réviseur d'entreprises concerné « dans le mois qui suit l'introduction ... ».

Dans le courant de l'année 2003, 8 réviseurs d'entreprises ont communiqué à l'Institut qu'ils étaient impliqués dans une procédure judiciaire.

La Commission demande aux réviseurs concernés de l'informer sur l'évolution de ces procédures, sans préjudice de l'éventualité d'un renvoi immédiat des réviseurs d'entreprises devant les instances disciplinaires.

7.4.8. Obligations légales des sociétés de révision

La Commission de surveillance a effectué une enquête dans le courant de cette année sur le respect, par les sociétés de révision, des dispositions légales. La Commission a, par exemple, vérifié si les comptes annuels des deux

dernières années ont bien été déposés et si les comptes annuels ont été approuvés dans les six mois suivant la clôture de l'année comptable.

Globalement, les deux obligations légales susmentionnées ont été correctement respectées mais cependant quelques sociétés de révision n'ont pas respecté leurs obligations légales, ou l'ont fait tardivement.

En 2004, cette enquête sera poursuivie et focalisée sur les comptes annuels des sociétés de révision qui présentent des pertes ou des fonds propres négatifs.

7.4.9. Collaboration avec la Commission de Contrôle de qualité

Un comité de coordination⁽¹⁾ a été formellement créé entre les Commissions de Contrôle de qualité et de surveillance, ce comité étant composé des présidents des deux Commissions ainsi que de plusieurs membres des Commissions et du personnel de l'Institut.

Ce comité se réunit périodiquement afin d'harmoniser les activités des deux Commissions sur la base de critères d'efficacité et afin d'offrir une solution pratique et raisonnable aux dossiers communs.

7.5. Suivi des décisions au terme des travaux de la Commission de surveillance

D'une manière générale, la Commission fait rapport mensuel au Conseil sur l'évolution de ses travaux.

A l'issue de ses travaux sur des dossiers particuliers, la Commission peut :

- classer définitivement le dossier qui n'appelle pas de remarques significatives : 98 dossiers ont été ouverts en 2003 et classés sans suite la même année ;

(1) Délégation de pouvoir du Conseil à la Commission de surveillance du 8 novembre 2002, IRE, *Rapp. annuel*, 2002, Annexe 6, p. 324 et *Vademecum*, 2002, p. 432.

- proposer au Président de l'Institut d'adresser une lettre de recommandations au confrère, tenant compte des remarques ou des manquements constatés de sorte que les dossiers sont ensuite clôturés ;
- si les manquements sont jugés suffisamment graves, transmettre le dossier au Conseil qui décidera d'un éventuel renvoi devant la Commission de discipline. Cette mesure concerne 26 dossiers pour l'année 2003. Dans des cas spécifiques, le Conseil peut décider de signifier une injonction au réviseur concerné. En 2003, 8 cas ont été visés par cette décision du Conseil.

VIII

Chapitre VIII

NORMES DE REVISION

8.1. Commission des Normes de révision

<i>Président :</i>	M. H. VAN PASSEL
<i>Membres :</i>	Mme L. HAUSTERMANS, MM. J. BRANSON, F. CALUWAERTS, F. FANK, P. FIVEZ, V. KOOPMAN, P. PAUWELS, J. VANDERNOOT et M. VAN DOREN
<i>Membre externe :</i>	M. H. OLIVIER
<i>Secrétariat :</i>	MM. B. DE KLERCK et D. SCHOCKAERT

8.1.1. Le projet ISA

A. Rappel du contexte

Le Conseil de l'IRE avait approuvé en octobre 2002 le *Mission Statement* de la Commission des Normes de révision, et l'avait transmis au Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE)⁽¹⁾.

Le Conseil de l'IRE a communiqué en octobre 2003 à ses membres les projets de standards sur base d'une traduction des normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, ISAs)⁽²⁾. Cette communication ne visait pas une procédure de consultation, mais avait pour but de donner une information utile aux membres.

Le Conseil de l'IRE a souhaité reporté des décisions relatives à :

- la date d'entrée en vigueur ;
- le caractère de « recommandation » ou de « norme » des textes ;
- la modification éventuelle du cadre normatif (maintien ou non des recommandations dans leur forme actuelle) ;
- le champ d'application des projets de textes de l'IRE rédigés à partir des ISAs (entités de grande taille, entités de petite taille).

A ce stade, le Conseil a décidé d'utiliser dans les deux langues le terme « standards » (*standards*) plutôt que les termes habituels « normes » ou « recommandations » car aucune décision n'a encore été prise quant à la

(1) L'avis du CSPE sur le *Mission Statement* pré-cité est daté du 16 janvier 2003. Ce document est repris sur le site internet www.cspe.be.

(2) Cf. IRE, Communication du Président au membres, *International Standards on Auditing* (ISAs) du 24 octobre 2003, 505 p.

portée exacte des textes ISAs. A la lumière de l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, le Conseil se prononcera sur le caractère normatif des nouveaux textes.

Le Conseil a pris connaissance du point de vue de la FEE selon lequel « *An audit is an audit* »⁽¹⁾. Ce point de vue est inspiré de la volonté d'uniformiser le niveau d'« assurance » (*assurance*) pour l'audit des états financiers, tant pour une entité de grande que de petite taille.

Le Conseil a pris acte de la proposition de la Commission Européenne⁽²⁾ d'imposer les ISAs à partir de 2005.

B. Généralités

Conformément au *Mission Statement* de la Commission des Normes de révision du 4 octobre 2002, les ISAs devraient être intégrées dans les nouveaux projets de standards de l'IRE, selon la structure suivante :

- une première partie contient une traduction littérale de l'ISA ;
- une seconde partie reprend les dispositions légales et réglementaires spécifiques au contexte belge relatives au sujet traité par l'ISA en question ;
- une troisième partie comprend certains aspects pratiques et des modalités d'application. Cette troisième partie ne fait pas partie du standard.

Cette approche permettra d'adapter systématiquement le cadre normatif belge aux évolutions des ISAs ou du cadre réglementaire belge, et est recommandée par la Commission européenne.

Cette approche modulaire est dénommée « ISA+ ». Une même approche est adoptée par d'autres pays en Europe et est recommandée par la Commission européenne.

(1) Cf. FEE letter to EC, *Principles to be included in the Eighth Directive*, 4 décembre 2003, p. 8. Ce document est repris sur le site internet www.fee.be/secretariat/Positionpaper.htm.

(2) Communication du 21 mai 2003 de la Commission au Conseil et au Parlement européen, Renforcer le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne, *J.O.U.E.*, C. 236, 2 octobre 2003, p. 4.

C. Partie 1 des projets de standards

La partie 1 constitue la partie centrale des projets de standards.

A l'initiative de l'IRE, et en concertation avec la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC, France), et le *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA, Canada), la traduction de mots-clés a été réalisée, en tenant compte du contexte international. L'objectif consiste à réaliser une seule traduction (vers le français), au niveau international, des ISAs, qui sera adoptée par l'IRE, la CNCC et le CICA.

Parallèlement, un entretien a eu lieu avec le *Koninklijk NIVRA* aux Pays-Bas afin de rapprocher autant que possible la terminologie en néerlandais. Etant donné que le NIVRA a traduit les ISAs en partant d'une perspective nationale, il n'existe pas de consensus sur l'ensemble des mots-clés.

La liste des mots-clés a été approuvée lors de la réunion du 22 avril 2003 qui a eu lieu à l'IRE sous la présidence de Monsieur James SYLPH, *Technical Director* de l'IAASB. Cette liste a également été approuvée par la Commission des Normes de révision lors de la réunion du 26 avril 2003. Monsieur James SYLPH a précisé que, seule, une traduction partant d'une perspective internationale pourra être reconnue par l'IAASB comme « *faithful translation of ISAs* ».

L'IRE a participé à la rédaction d'un projet de document de l'IAASB concernant le processus de traduction des standards internationaux d'audit ainsi que la reconnaissance par l'IAASB de « traductions fidèles aux ISAs ».

D. Partie 2 des projets de standards

La partie 2 des projets de standards est décrite comme suit :

« La présente partie du standard passe en revue les dispositions légales ou réglementaires additionnelles relatives aux missions de révision, sans préjudice d'autres obligations que le réviseur d'entreprises doit respecter en vertu de son statut. ».

La partie 2 ne reprend pas nécessairement de façon exhaustive l'ensemble des dispositions légales et réglementaires. Il s'agit d'un aperçu – en

principe, par simple renvoi – des dispositions belges importantes dans le contexte de l'ISA concernée, en évitant les répétitions.

La partie 2 de chaque standard renvoie aux Normes générales de révision, de sorte que la partie 3 ne doit plus y faire référence. Pour rappel, la partie 2 fait partie intégrante du standard, ce qui n'est pas le cas pour la partie 3.

E. Partie 3 des projets de standards

La partie 3 des projets de standards est décrite comme suit :

« Les informations supplémentaires incluses dans la partie 3 servent à illustrer ou expliciter les obligations comprises dans les parties 1 et 2. Elles ne sont pas nécessairement applicables à toutes les situations et ne sont certainement pas exhaustives. Ces informations ne peuvent en aucun cas constituer des obligations additionnelles ou modifier la portée des dispositions contenues dans les parties 1 et 2. ».

Contrairement aux parties 1 et 2, la partie 3 ne fait pas partie du projet de standard.

Cette partie contient des aspects pratiques et des modalités d'application. Le réviseur doit, en effet, en premier lieu, se reporter à l'ISA en elle-même. La partie 3 n'a pas de caractère contraignant⁽¹⁾.

Certains projets de standards ne contiennent pas de partie 3. C'est le cas par exemple pour le projet de standard relatif à la juste valeur (*fair value*) (ISA-545).

Le contenu de la partie 3 doit être limité, conformément à l'avis du Conseil supérieur, en vertu duquel la partie 3 ne doit pas remplacer l'ISA.

Le Forum 2000 avait permis de dégager que la réglementation belge prévaut sur les ISAs⁽²⁾. Dans cette hypothèse, une note en bas de page a été

(1) Ceci tient compte de l'avis du CSPE, selon lequel les réviseurs d'entreprises doivent considérer comme essentiel non pas la partie 3 mais la partie 1 des projets de standards (cf. Avis du CSPE du 16 janvier 2003 relatif au *Mission Statement* de la Commission des Normes de révision de l'IRE, p. 5).

(2) Cf. IRE, *Réflexions et opinions*, n° 11/2001, p. 33.

insérée, de sorte que dans le paragraphe relatif à la partie 1, une référence a été faite aux parties 2 et/ou 3 des textes. Ainsi, entre autres, l'exemple de rapport de révision repris dans l'ISA-700 n'est pas automatiquement transposable dans le contexte belge.

En 2003, la Commission des Normes de révision s'est particulièrement consacrée à la traduction des ISAs. Les parties 2 et 3 seront revues par la Commission début 2004.

F. Portée des documents actuellement disponibles

Dès que les projets de standards (parties 1, 2 et 3), basés sur l'approche « ISA+ » ont été disponibles (octobre 2003), le Conseil a décidé de les communiquer aux membres.

Le Conseil a estimé que cette traduction des ISAs dans les deux langues nationales (partie 1 : traduction littérale de l'ISA) accompagnée de commentaires appropriés (parties 2 et 3) s'avère utile aux membres qui appliquent déjà les ISAs (en application du paragraphe 3.3.1. des Normes générales de révision), ou qui s'y intéressent.

Le Conseil analysera les décisions du Conseil et du Parlement européen quant à la mise en œuvre obligatoire ou non des ISAs⁽¹⁾.

VIII

8.1.2. Observations sur les *exposure drafts* de l'IAASB

En 2003, la Commission des Normes de révision a communiqué ses commentaires à l'IAASB et la FEE sur les *exposure drafts* (ED) suivants de l'IAASB :

- Projet d'ISA « *Review of Interim Financial Information Performed by the Auditor of the Entity* » ;
- Révision de l'ISA-240 « *The auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements* » ;
- Révision de l'ISA-300 « *Planning the Audit* » ;
- IAPS-1014 « *Reporting on Compliance with IFRS* ».

(1) Cf. Communication du 21 mai 2003 de la Commission au Conseil et au Parlement européen, Renforcer le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne, *J.O.U.E.*, C. 236, 2 octobre 2003, p. 2-13.

Les commentaires sont disponibles sur le site internet de l'IFAC⁽¹⁾.

8.1.3. Réponse à l'avis du Conseil supérieur sur l'ISA-260

Le Conseil de l'IRE a formulé une réponse à l'avis du Conseil supérieur du 20 janvier 2003⁽²⁾ sur la recommandation de l'IRE « Communications des questions d'audit avec les personnes chargées du gouvernement d'entreprise » (ISA-260).

Le Conseil a intégré dans ladite recommandation les commentaires de l'avis du Conseil supérieur, notamment sur la délégation des pouvoirs du conseil d'administration au comité de direction (*cf.* art. 524*bis* et art. 524*ter* C. Soc.), sur certains aspects pratiques et modalités d'application contenus dans la partie 3 de la recommandation, et sur la portée exacte de cette partie 3. Les commentaires relatifs à l'indépendance du commissaire ne sont pas intégrés dans ladite recommandation, dans un souci de cohérence et de clarté du cadre normatif de l'IRE.

VIII

8.1.4. Modifications des Normes générales de révision

Après une procédure de consultation auprès des membres, le Conseil a pris en considération les observations du Conseil supérieur, formulées dans son avis du 24 janvier 2003⁽³⁾ portant sur les projets d'adaptation des Normes générales de révision.

Dans une étude (2000) intitulée « *The auditor's Report in Europe* »⁽⁴⁾, la FEE a examiné la conformité des normes de révision des Etats membres de l'UE avec l'ISA-700. En ce qui concerne la Belgique, l'enquête de la FEE a révélé notamment que les normes belges relatives au rapport de révision n'étaient pas entièrement conformes à la norme ISA-700 dans la mesure où elle ne répondaient :

(1) *Cf.* www.ifac.org.

(2) *Cf.* www.cspe.be. Le document est daté du 17 janvier 2003 sur le site internet du CSPE.

(3) *Cf.* www.cspe.be. Le document est daté du 23 janvier 2003 sur le site internet du CSPE.

(4) *Cf.* www.fee.be/publications.

- ni au paragraphe 2 de l’ISA-700 :

« L’auditeur doit examiner et évaluer les conclusions tirées des éléments probants obtenus pour servir de fondement à l’expression de son opinion sur les états financiers. » (traduction libre) ;

- ni au paragraphe 6 de l’ISA-700 :

« Le rapport de l’auditeur doit porter un titre approprié. Il peut être utile d’employer dans le titre l’expression « auditeur indépendant » pour distinguer le rapport de l’auditeur de rapports pouvant être rédigés par d’autres personnes, telles que des cadres de l’entité, l’organe de gestion ou des rapports d’autres auditeurs qui ne répondent pas nécessairement aux mêmes exigences d’éthique professionnelle que l’auditeur indépendant. » (traduction libre).

De plus, l’ISA-700 prévoit au paragraphe 30 que :

« Dans certains cas, le rapport de l’auditeur peut être modifié en ajoutant un paragraphe explicatif pour souligner une question ayant une incidence sur les états financiers et qui fait l’objet d’une note annexe aux états financiers. L’ajout de ce paragraphe explicatif n’a pas incidence sur l’opinion de l’auditeur. (...) » (traduction libre).

VIII

Ceci implique que, conformément à l’ISA-700, un paragraphe explicatif peut aussi bien accompagner une opinion sans réserve qu’une opinion avec réserve, à condition que l’objet du paragraphe explicatif ne fasse pas l’objet d’une réserve dans le rapport du commissaire. Etant donné que les Normes générales de révision n’avaient prévu l’ajout possible d’un paragraphe explicatif que dans le cas d’un rapport de révision sans réserve, il convenait compléter ces normes en intégrant la possibilité de prévoir un paragraphe explicatif dans un rapport de révision avec réserve.

En vue d’établir une conformité entre les deux référentiels normatifs (ISA-700 et les Normes générales de révision), le Conseil a apporté aux Normes générales de révision les adaptations suivantes :

- Amendement du paragraphe 3.1.2. :
« 3.1.2. Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité de commissaire et la qualité du destinataire principal du rapport. ».
- Complément au paragraphe 3.3.1. :
« Le réviseur doit examiner et évaluer les conclusions découlant des éléments probants obtenus dans le cadre de sa mission d'audit en vue d'émettre son opinion sur les états financiers. ».
- Introduction d'un nouveau paragraphe 3.8. :
« 3.8. La formulation d'une réserve n'exclut pas un paragraphe explicatif (cf. par. 3.6. à 3.6.3.) concernant un sujet autre que celui qui fait l'objet de la réserve. L'intitulé approprié de la première partie du rapport sera « Attestation des comptes annuels avec réserve et paragraphe explicatif » ».

Cette nouvelle version des Normes générales de révision est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004. Le texte coordonné est repris en annexe 3 du présent rapport annuel.

8.1.5. Arrêté royal du 4 décembre 2003 (IAS/IFRS)

Des dérogations aux dispositions du droit comptable belge n'étaient actuellement possibles en 2003 que moyennant l'autorisation prévue par l'art. 14 de la Loi comptable, formulé comme suit :

« Le Ministre des Affaires économiques peut autoriser, dans des cas spéciaux et moyennant l'avis motivé de la commission prévue à l'article 13, des dérogations aux règles arrêtées en vertu de l'article 4, alinéa 6, de l'article 9, § 2, des articles 10 et 11. Ce pouvoir est exercé dans les mêmes formes par le Ministre des Classes moyennes, en ce qui concerne les sociétés et autres entreprises qui peuvent être déclarées petites au sens où ce terme est entendu dans le Code des sociétés. La commission est informée de la décision du Ministre. ».

L'arrêté royal du 4 décembre 2003⁽¹⁾ contient des dispositions prévoyant l'application des IAS/IFRS pour les comptes consolidés des sociétés cotées

(1) Cf. M.B., 9 janvier 2004.

du droit belge. Par dérogation à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, ces sociétés peuvent établir leurs comptes consolidés en appliquant l'ensemble des normes définies par l'IASB qui, à la date de clôture du bilan, ont été adoptées par la Commission européenne.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que l'obligation, prévue dans l'arrêté, pour le commissaire d'attester dans son rapport l'organisation administrative de la société auditée au regard des IAS/IFRS, devrait être revue pour prévoir notamment une déclaration préalable de l'organe de gestion à ce sujet, qui pourrait faire ensuite l'objet d'une attestation spécifique.

8.2. Application des US GAAP et des US GAAS aux sociétés belges

8.2.1. Introduction

Le Conseil de l'IRE a examiné les questions suivantes :

1. Les règles US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) et US GAAS (*Generally Accepted Auditing Standards*), peuvent-elles s'appliquer à une société belge ?
2. Les règles US GAAS, peuvent-elles être complémentaires aux Normes générales de révision de l'IRE ?
3. Si les US GAAP et les US GAAS relèvent des dispositions de l'article 16, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (ci-après la « Loi comptable ») et/ou peuvent être considérés comme complémentaires aux Normes générales de révision de l'IRE, quelle est l'instance qui fera un test ou un contrôle éventuel ?

L'application d'autres règles que les règles belges en matière d'information financière afin d'établir des comptes annuels belges, nécessite l'autorisation prévue à l'article 14 de la Loi comptable.

L'organe de gestion est seul compétent pour établir les comptes annuels, conformément aux dispositions légales applicables (p. ex. la règle-

mentation belge, les US GAAP aux Etats-Unis, les *International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), etc.).

Il revient au commissaire d'exprimer, sur la base de ses travaux de révision, une opinion sur les comptes annuels, en tenant compte des règles en matière d'information financière retenues par l'organe de gestion.

8.2.2. Application des normes de révision

Le rapport du commissaire sur les comptes annuels belges (statutaires et consolidés) doit mentionner que :

« Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ; (...) les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique. ».

Dans des cas particuliers, le rapport du commissaire fait référence aux US GAAS, en raison du fait que les actions de la société belge sont cotées par exemple au NASDAQ à New York et/ou à une autre bourse à propos de laquelle l'établissement des comptes selon US GAAP est requis. Le commissaire doit prendre en considération les lignes directrices des autorités de contrôle, concernant les comptes annuels et le contrôle externe de ceux-ci.

De l'avis du Conseil, il n'existe pas de contradiction entre le rapport belge du commissaire et le rapport établi selon US GAAS. Le commissaire doit en effet, dans les deux rapports, prendre en considération l'ensemble des règles en matière d'information financière applicables à l'établissement et la certification des comptes annuels, imposées ou autorisées par les autorités de contrôle concernées. Ceci est notamment confirmé dans l'*International Auditing Practice Statement* (IAPS) n° 14 de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) en matière de « *Reporting on Compliance with International Financial Reporting Standards* ».

Le paragraphe 1^{er} de l'IAPS-14 précité est libellé comme suit :

« ISA-200, « Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements » states that the objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion whether the financial state-

ments are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework. ISA-700, « The Auditor's Report on Financial Statements » establishes standards and provides guidance on the form and content of the auditor's report. In particular, paragraph 17 of that ISA requires that the auditor's report clearly indicates the financial reporting framework used to prepare the financial statements. The purpose of this International Auditing Practice Statement (IAPS) is to provide additional guidance when the auditor expresses an opinion on financial statements prepared :

- a) in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRSs) ;
- b) in accordance with both IFRSs and relevant national standards or practices ; or
- c) in accordance with relevant national standards or practices, but which disclose in the notes to the financial statements the extent of compliance with IFRSs. ».

Le paragraphe 5 de l'IAPS-14 prévoit que :

« For financial statements to have been prepared in accordance with more than one financial reporting framework, they must comply with each of the indicated frameworks individually. ».

Le rapport du commissaire établi selon US GAAS, doit contenir une référence claire à ces normes.

Les Normes générales de révision et les recommandations de l'IRE doivent être appliquées par le commissaire, afin qu'il puisse exprimer une opinion sur les comptes annuels belges. A cet égard, le paragraphe 1.1.1. des Normes générales de révision mentionne :

« (...) Le réviseur doit se faire une opinion d'expert et se prononcer ensuite sur la sincérité des états financiers établis par l'entreprise contrôlée. A cette fin, le réviseur fera usage de tous les moyens de contrôle qu'il estimera nécessaires à la bonne fin de sa mission et il rassemblera toutes les données utiles pour étayer son opinion. (...) ».

Le paragraphe 3.3.1. des Normes générales de révision mentionne en outre :

« Le réviseur définit l'étendue de ses travaux de révision en se référant aux Normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Board (IASB), le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du commissaire sur les comptes annuels. ».

L'application éventuelle d'autres normes que celles de l'IRE doit être clairement indiquée dans le rapport de révision. Le commissaire est la personne compétente pour réaliser ce choix et en assume la responsabilité (cf. notamment *supra* IAPS-14).

8.2.3. Application des règles d'évaluation

L'organe de gestion est seul compétent pour établir les comptes annuels. Par conséquent, cet organe assume la responsabilité des règles d'évaluation retenues. La mission du commissaire consiste à vérifier notamment si les règles d'évaluation appliquées sont conformes aux règles en matière d'information financière et si les fonds propres, la situation financière et les résultats de la société reflètent une image fidèle de la réalité.

Le droit belge des comptes annuels contient un ensemble de règles en matière d'information financière, dont les sociétés belges doivent tenir compte en déterminant leurs règles d'évaluation. A ce sujet une référence peut être faite à l'article 28, § 1^{er}, de l'A.R. de 30 janvier 2001, qui prévoit que :

« Chaque société détermine les règles qui, dans le respect des dispositions du présent chapitre, mais compte tenu de ses caractéristiques propres, président aux évaluations dans l'inventaire (...) et, notamment, aux constitutions et ajustements d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques et charges ainsi qu'aux réévaluations. (...) ».

8.2.4 Conclusion

Sur la base de ce qui précède, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de répondre aux questions soulevées comme suit :

1. Une société belge peut établir des comptes annuels conformément à l'ensemble des règles de l'information financière aussi bien belges qu'américaines. La détermination des règles d'évaluation, adaptées aux activités de la société, ressort de la seule compétence de l'organe de gestion. Le commissaire doit vérifier et évaluer l'application correcte des règles d'évaluation.
2. Les normes et recommandations belges de l'IRE s'appliquent à la révision des comptes annuels belges, et les normes de révision américaines s'appliquent au contrôle des comptes annuels américains. Par conséquent, les US GAAS ne sont pas complémentaires aux Normes générales de révision de l'IRE.
3. Les autorités de contrôle (p. ex. le *Securities and Exchange Commission* (SEC) aux Etats-Unis, la CBF, l'OCA, etc.) peuvent adresser, dans le cadre de leurs compétences, des questions spécifiques aux responsables de la société en matière des comptes annuels ainsi que des règles d'évaluation retenues.

8.3. Commission Missions particulières

Président : M. A. KILESSE

Membres IRE : Mme I. SAEYS, MM. Ph. BARTHELEMY, R. JOOS, J.-L. LIENART et T. VAN LOOCKE

Membres IEC : Mme M. CLAES, MM. G. DELVAUX, J.-G. DIDIER, C. JANSSENS, J. VAN WEMMEL et M. VERSCHULDEN

Secrétariat :

Pour l'IRE : Mme V. VAN DE WALLE et M. E. VANDERSTAPPEN

Pour l'IEC : MM. E. STEGHERS et R. VAN BOVEN

8.3.1. Généralités

Cette Commission mixte de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a pour objectif de mener une réflexion sur la nécessité de publier ou non des normes relatives

aux missions qui sont confiées simultanément aux membres des deux instituts par le Code des sociétés ou par d'autres législations.

8.3.2. Plan de *stock options*

Courant 2003, la Commission a développé sa proposition en matière de mission du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable (ci-après le professionnel) lors de l'exécution d'un plan de participation au capital sur la base de la loi du 22 mai 2001 concernant la participation des travailleurs au capital et au bénéfice des sociétés (*M.B.*, 9 juin 2001).

La Commission a, plus particulièrement, étendu le champ d'application des projets de normes à la mission liée à l'insertion d'un plan de *stock options* conformément à la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi (*M.B.*, 1 avril 1999 modifié par la Loi-programme du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002).

L'intervention d'un professionnel est uniquement exigée si le plan de participation concerne l'attribution aux travailleurs d'actions (participation au capital) ou si le plan de *stock options* concerne des options ou des parts bénéficiaires qui ne sont pas cotées en bourse ou qui ne sont pas négociées en bourse. La mission du professionnel consiste à fournir un avis sur la valeur réelle de l'action ou de la part bénéficiaire telle que celle-ci a été déterminée par l'organe de gestion de la société concernée. Il n'appartient pas à la mission du professionnel de donner un avis sur la valeur d'émission de l'action ou de la part bénéficiaire.

VIII

8.3.3. *Squeeze out*

La Commission a soumis aux Conseils des deux instituts la question de la nécessité ou non de traiter de la mission concernant le *squeeze out*.

Pour rappel, en cas d'offre de reprise ou de *squeeze out*, un expert indépendant est tenu d'intervenir si c'est une société publique qui en fait l'objet (article 47, 2° de l'arrêté royal du 8 novembre 1989) ou un professionnel (réviseur d'entreprises ou expert-comptable) quand il s'agit d'une société privée (article 213, 1° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, en application de l'article 513, § 3 C. Soc.).

Quand il s'agit d'un *squeeze out* au sein d'une société privée, le professionnel est tenu de contrôler la justification du prix et de mentionner si le prix protège les intérêts des actionnaires. Le but de la mission du professionnel est différent que dans le cadre de la mission d'un plan de participation au capital ou de *stock option* ; le premier consiste en la protection des actionnaires minoritaires tandis que le second consiste en la protection de l'employé dans le cas d'une participation au capital ou d'un plan de *stock option*.

En ce qui concerne la mission du professionnel dans le cadre du *squeeze out*, la Commission Missions particulières renvoie aux travaux de la commission *Squeeze out* réalisés dans le cadre du Forum 2003.

8.3.4. « Limitation et suppression du droit de préférence » et « Emission d'actions sous le pair comptable »

Au sein de la Commission Missions particulières, certaines sous-commissions préparent les matières spécifiques respectives pour les réunions plénières.

C'est ainsi que les Sous-commissions « limitation et suppression du droit de préférence » d'une part et « émission d'actions sous le pair comptable » de l'autre ont commencé à rédiger des projets de normes à propos de ces sujets.

Vu que les textes de loi qui décrivent les tâches du professionnel sont différents dans les deux langues – le texte néerlandais prévoit dans les articles 582 et 596 C. Soc. « *verklaren dat de financiële en boekhoudkundige gegevens juist zijn* », tandis que le texte français précise « *déclarer que les informations financières et comptables sont fidèles* » – les deux instituts ont attiré l'attention dans leur Memorandum au Gouvernement⁽¹⁾ sur la nécessité de coordonner les versions françaises et néerlandaises des textes. Les Sous-commissions ont suspendu leurs travaux jusqu'à ce que les textes soient coordonnés.

(1) IRE, *Mémorandum au Gouvernement*, 2003, p. 9, point 2.4.

8.3.5. « Fusions et scissions »

La Sous-commission « fusions et scissions » s'est penchée sur l'adaptation des normes relatives au contrôle des opérations de fusions et de scissions de sociétés commerciales quant à la scission partielle. Cette note sera disponible courant 2004 et sera plus tard intégrée dans les normes susmentionnées.

8.3.6. Agréation des entrepreneurs

En ce qui concerne le dossier des agrégations des entrepreneurs (voy. dans ce contexte IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 230), la Commission regrette les difficultés à concrétiser les contacts avec la Commission d'agrégation des entrepreneurs.

Chapitre IX

L'ORGANISATION DE
LA PROFESSION

9.1. Sociétés de révision

9.1.1. Inscription d'une société de révision ayant procédé à une régularisation

Le Conseil a été saisi de la question de savoir si en cas d'inscription au tableau des membres, une société qui, auparavant, avait fait l'objet d'une série d'irrégularités (fonds propres négatifs, dépôt tardif des comptes annuels, etc.) et qui entre-temps a régularisé sa situation, pouvait être inscrite au tableau des membres.

Le Conseil estime pouvoir procéder à l'inscription au tableau des membres d'une société s'il est satisfait à toutes les conditions à la date de la demande d'inscription (*cf.* loi du 22 juillet 1953 et arrêté royal du 15 mai 1985).

9.1.2. Utilisation irrégulière du titre de réviseur d'entreprises par une société non inscrite

En 2003, le Conseil a dû constater à plusieurs reprises qu'un certain nombre de réviseurs d'entreprises avaient procédé à la constitution de sociétés de révision, en introduisant tardivement ou en n'introduisant pas de demande d'inscription de la société au tableau des membres.

Dans la plupart des cas, le Conseil a dû constater que l'ensemble des conditions pour l'inscription n'étaient pas remplies (*cf. supra*, point 9.1.1.) et l'inscription a été refusée.

Les réviseurs concernés se sont vus interdire de faire intervenir leur société dans une quelconque relation professionnelle avec des tiers.

De plus, le Conseil a décidé de transmettre les dossiers à la Commission de surveillance pour une analyse complémentaire urgente concernant une éventuelle utilisation irrégulière du titre de réviseurs d'entreprises par la société, sanctionnée pénalement.

Dans certains cas, le Conseil a attiré l'attention sur l'obligation pour les réviseurs d'entreprises d'effectuer immédiatement la demande d'inscrip-

tion d'une société, constituée pour l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises, auprès de l'Institut et au plus tard trois mois après la passation de l'acte de constitution (cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 56).

Enfin, le Conseil rappelle que la non-inscription au tableau d'une société de révision constitue une infraction aux dispositions des articles 33 de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 15 et 16 de l'arrêté royal du 15 mai 1985 (cf. *Vademecum*, 2002, p. 314).

9.1.3. Report de l'inscription pour dossier incomplet

En 2003, le Conseil a dû constater dans certains cas que la demande d'inscription d'une société de révision était accompagnée d'un dossier qui ne satisfaisait pas aux exigences de l'arrêté royal du 15 mai 1985 (cf. *Vademecum*, 2002, p. 314). Le caractère non complet concernait la plupart du temps l'absence d'informations concernant :

- une description de l'organisation et du fonctionnement de la société ;
- la collaboration avec d'autres sociétés ou associations.

IX

Le Conseil a dans tous les cas décidé de reporter l'inscription jusqu'au moment où le dossier était complété.

Dans certains cas, les informations suivantes faisaient défaut, bien que celles-ci ne soient pas formellement requises pour l'approbation par le Conseil :

- l'attestation concernant l'assurance de responsabilité civile professionnelle ;
- l'indication d'un gérant suppléant ;
- le numéro unique d'entreprise.

Le Conseil rappelle aux membres concernés la nécessité de transmettre un dossier complet lors de la demande d'inscription d'une société de révision, afin de ne pas retarder la procédure d'inscription.

9.1.4. Dénomination des sociétés de révision

A. Société unipersonnelle à inscrire

Un dossier a été soumis au Conseil en vue de l'inscription au tableau des membres d'une société unipersonnelle, avec l'ajout dans la dénomination « *& Co Bedrijfsrevisoren* ».

Le Conseil rappelle que la dénomination de société unipersonnelle doit correspondre à la réalité. L'ajout de « réviseurs d'entreprises » alors qu'il s'agit d'une société avec un seul réviseur d'entreprises entraîne selon le Conseil une confusion (*cf. IRE, Rapp. annuel, 2002, p. 55*) et n'est pas approprié pour des sociétés unipersonnelles.

Le Conseil estime que la position précitée est également d'application pour la dénomination « *& Cie, société de réviseurs d'entreprises* ».

B. Noms de lieux

Le Conseil rappelle que l'article 33, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 et l'article 14 alinéa 1^{er}, 6^o, de l'arrêté royal du 15 mai 1985 déterminent que chaque société de révision doit être identifiée par une raison sociale. La raison sociale doit être exclusivement constituée :

- du nom d'un ou de plusieurs gérants, administrateurs ou associés qui, par définition, ont la qualité de réviseurs d'entreprises ou une qualité reconnue comme équivalente à l'étranger ou encore ;
- du nom d'un ou de plusieurs anciens associés qui disposent de la qualité de réviseur d'entreprises ou une qualité reconnue équivalente à l'étranger.

Il convient d'éviter que n'apparaissent dans la dénomination de la société d'autres références que le nom d'un ou plusieurs associés et le titre de leur profession. Le Conseil reprend d'ailleurs une société au tableau des membres pour sa qualité de réviseur d'entreprises ; toute autre dénomination pourrait porter à confusion.

Dans le même ordre d'idée, le Conseil n'a pas accepté le mot « *België* » ou « *Belgique* » dans la dénomination sociale.

C. Acronymes

Le Conseil a inscrit au tableau des membres diverses sociétés de révision qui avaient dans leur dénomination sociale l'acronyme du nom d'un ou de plusieurs associés qui disposent en Belgique de la qualité de réviseur d'entreprises (cf. *Vademecum*, 2002, p. 312).

9.1.5. Radiation d'une société unipersonnelle en raison du retrait temporaire du tableau des membres de l'associé unique

Le Conseil a procédé à la radiation du tableau des membres d'une société unipersonnelle compte tenu du fait que le seul associé ou gérant de cette société a obtenu l'omission temporaire du tableau des réviseurs d'entreprises, conformément à l'article 5, § 5, du règlement d'ordre intérieur.

Etant donné que la société ne dispose plus d'associé ou de gérant inscrit au tableau des membres de l'IRE qui peut représenter la société, le Conseil a requis de procéder à la modification de l'objet social ou à la liquidation de la société.

IX

9.2. Relations interprofessionnelles

9.2.1. Activités de la Commission Relations interprofessionnelles

Président : M. P. ANCIAUX

Membres : MM. L. DE PUYSSSELEYR, G. HEPNER et L. JOOS

Secrétariat : Mme V. VAN DE WALLE, MM. C. D'HONDT et
E. VANDERSTAPPEN

Le Conseil a demandé à la Commission Relations interprofessionnelles d'actualiser les différentes catégories de collaborations professionnelles au niveau belge, de décrire de manière aussi précise que possible la portée du terme « lien de collaboration professionnelle » et de développer une méthode de travail pour rassembler l'information nécessaire, pour l'analyser et pour la suivre.

Vu les récents développements en ce qui concerne l'indépendance et tenant compte des positions plus strictes quant à l'activité principale du réviseur d'entreprises (cf. la circulaire du 8 novembre 2002, *Vademecum*, 2002, p. 478) l'analyse des relations interprofessionnelles reste un point d'attention particulier du Conseil.

Il est utile de rappeler que la loi du 22 juillet 1953 prévoit que chaque fois qu'un réviseur d'entreprises fonde une association ou une société avec un non-réviseur, il est obligé de demander l'accord, préalable, et toujours révocable du Conseil de l'Institut (article 8, § 4).

Les travaux de la Commission au cours de l'année écoulée ont essentiellement porté sur l'établissement d'un nouveau formulaire de déclaration des liens de collaboration professionnelle des réviseurs d'entreprises à l'Institut, et aussi d'une note explicative à l'attention des confrères à ce sujet.

Après analyse des informations concernant les associations professionnelles que les réviseurs déclarent jusqu'à présent à l'Institut par le biais de la déclaration annuelle (tableau C), il s'est avéré que l'information fournie était souvent incomplète et insuffisante.

La Commission a décidé d'adopter la définition du nouvel article 183^{quinquies} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (tel que inséré par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003) comme base pour définir la notion de « lien de collaboration professionnelle », même si en principe, cette nouvelle législation ne s'applique qu'au commissaire.

La Commission fera rapport de ses travaux au Conseil courant 2004.

9.2.2. Collaboration professionnelle avec les avocats

Le 22 janvier 2003, l'*Orde van Vlaamse Balies* a adopté un règlement relatif à la collaboration avec les non-avocats visant l'interdiction de collaboration professionnelle entre les avocats et par exemple les réviseurs d'entreprises.

Le 25 septembre 2003, la Cour de cassation a annulé les articles 2 et 3 de ce Règlement de l'*Orde van Vlaamse Balies* relatif à la collaboration professionnelle avec les membres d'autres professions, sur la base des règles en matière de concurrence. La Cour a estimé que la collaboration éventuelle était ainsi beaucoup trop limitée par l'Ordre professionnel. Cet Ordre doit notamment agir dans le respect de sa mission légale (article 495 Code judiciaire). La Cour a estimé qu'en imposant une interdiction générale, l'Ordre a agi au-delà de ses compétences et est allée au-delà de ce qui est nécessaire dans la réglementation de l'exercice d'une profession, entraînant ainsi une restriction disproportionnée de la liberté économique.

9.3. Double appartenance IRE-IPCF

IX Le Conseil supérieur des Professions économiques avait rendu un avis le 1^{er} mars 2002 portant sur la double appartenance au sein des professions économiques. Le Conseil de l'IRE a examiné cet avis et a confirmé en 2003, à la lumière de l'avis, sa position antérieure par laquelle le Conseil de l'IRE a recommandé à ses membres de ne pas être inscrits sur la liste des comptables-fiscalistes agréés⁽¹⁾. En concertation avec l'IPCF, le Conseil de l'IRE est d'avis que le port simultané du titre de réviseur d'entreprises et de comptable agréé est autorisé.

Le Conseil rappelle que cette position vise à éviter que le réviseur d'entreprises ne porte également le titre de fiscaliste, et ce conformément à l'avis du CSPE du 1^{er} mars 2002. Le port du titre de comptable agréé soulève en soi pas de difficultés, ce qui n'est pas le cas pour le port du titre de fiscaliste.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p.48-49.

9.4. Gestion des dossiers d'assurance

Au cours de l'exercice, une réunion de la Commission mixte de Gestion des sinistres a été tenue dans les locaux de l'IRE.

Cette Commission est composée comme suit :

Président : M. H. FRONVILLE

Membres : MM. G. ARCELIN, G. BATS et H. VAN IMPE

Secrétariat : MM. D. SZAFRAN et E. VANDERSTAPPEN

Depuis l'entrée en vigueur de la police d'assurance collective le 1^{er} septembre 1996, 22 dossiers en français et 22 dossiers en néerlandais ont été ouverts. Au cours de l'exercice, huit dossiers en français et neuf dossiers en néerlandais ont été clôturés. Pour plus de la moitié des sinistres, le montant versé s'élevait à moins de 5.000 EUR.

Les membres de la Commission mixte sont arrivés à un accord concernant la signature d'une police de référence d'assurance collective de la responsabilité civile professionnelle adaptée, à savoir une augmentation de 50 % de la garantie octroyée sans augmentation de la prime d'assurance et la possibilité d'une couverture additionnelle pour le mandat de commissaire au sursis.

Pour obtenir des informations relatives à la police d'assurance collective, tout confrère peut consulter l'Extranet sous la rubrique « Documentation », puis la sous-rubrique « Assurances collectives IRE ».

IX

9.5. Tableau des membres

9.5.1. Décès

Le Conseil a appris en cours d'exercice le décès des membres suivants : DILLEY Laurent (A01712), FINET François (A01417) et OPHOFF Marc J. (A00443).

Au nom de la profession, il a transmis aux membres des familles ses plus sincères condoléances.

9.5.2. Démission

Conformément à l'article 5, § 4 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE, le Conseil a accepté en 2003 la démission qui lui a été présentée par les membres suivants : CELEN Marc (A01225), DANTHINE Joëlle (A01725), DEKONING Julien (A00920), GODEFROID Francis (A00568), HUMPHREYS J. David (A00720), HUYBRECHTS Willy (A00683), JORIS Stefaan (A01601), LAMPROYE Willy (A00761), LIEBERT Hilde (A01271), LISON Jozef (A00997), MACKAY Alastair (A00719), RAMIJSEN Jean (A00780), RISKE Eduard (A00444), SCAILQUIN Nathalie (A01918), SMET Marc (A00589), SMEYERS August (A01013), STOKS Arno (A00621), VAN DEN HOUTEN Hilde (A01575), VAN DE VELDE Sonja (A00961), VAN HOYE Guy (A00837), VAN OOSTVELDT Karel M. (A00450), VAN SANDE Petra (A01804), VAN WOENSEL Daniel (A00595), VERHAEGEN Raymond (A00625) et VERMEIREN Dirk (A01654).

9.5.3. Retrait de la qualité de membre

Le Conseil a retiré la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises du membre suivant, constatant que l'intéressé ne disposait pas d'un bureau en Belgique où ces activités professionnelles sont effectivement exercées comme exigé par l'arrêté royal du 14 février 1989 et ceci conformément l'article *4^{quater}* de la loi du 22 juillet 1953 : FACHE Benoît (A01776).

9.5.4. Omission temporaire du tableau des membres

Conformément à l'article 5, § 5 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE, le Conseil a approuvé la demande d'omission temporaire du tableau des membres pour une durée d'au moins un an et de cinq ans au plus des membres suivants : AUGUSTEIJNS Patrick (A01847), BLOMME Hilde (A01589), BOOMANS Alain (A01211), CHARLIER Damien (A01820), COLARD-ALLONSIUS Viviane (A00627), DEKEYSER Yann (A01745), FRANSOLET Robert-Henri (A00500), GOHY-BOON Gaëtan (A01895), GONNISSEN Lutgarde (A01440), HENDRIX Stefan (A01456), JANSSENS Scarlet (A01902), NEEFS Rita (A01828), PEETERS Joan (A00764), PLAS Patricia (A01546), SWINNEN Nico (A01856), VAN DER BORGH Mark (A01595) et VANDERVORST Guido (A01762).

9.5.5. Radiation du tableau des membres des personnes physiques

En exécution des décisions définitives des instances disciplinaires, le Conseil a – conformément à l'article 20, alinéa 3 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 5, § 5 du règlement d'ordre intérieur – acté la radiation de la liste de deux membres. Il s'agit de : DIEU Pierre (A00969) et WAUTERS Daniel (A01108).

9.5.6. Inscriptions au tableau des membres des personnes physiques

Au cours de l'exercice écoulé, le Conseil a – conformément à l'article 4 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 2, § 1^{er} du règlement d'ordre intérieur – enregistré au tableau 47 nouveaux membres sur présentation de l'extrait du procès-verbal de leur prestation de serment. Il s'agit de : ALAERTS Andy (A01980), BAEYENS Tiny (A01984), BEKKERS Ann (A01949), BOSSUYT Wim (A01958), BREHMEN Joël (A01987), CAPPOEN Kurt (A01969), DAEMS Katleen (A01990), DE BACKER Karen (A01991), DE DECKER Kristina (A01986), DE PAEPE Christophe (A01966), DE BRABANDER Kathleen (A01975), DE HARLEZ DE DEULIN Philippe (A01959), DE RAEDEMAEKER Jurgen (A01957), DERUYTTERE Bernard (A01981), DE VIAENE Hilde (A01951), DE VREESE Olivier (A01960), DE WINTER Leny (A01982), ENGELEN Didier (A01962), GYSENS Tom (A01952), HAUSTERMANS Liesbet (A01948), HERMANS Sigrid (A01967), HOUTTEMAN Franky (A01964), LAMBIN Marc (A01992), LAPERAL Anastasio (A01968), LEHAR Christel (A01972), LEYNS Peter (A01970), MAEREVOET Peter (A01983), MERTENS Lieve (A01988), MEYVAERT Steven (A01965), MOL Viviane (A01973), MONSIEUR Murielle (A01946), PAZEN Steven (A01950), RAEMDONCK Frederik (A01955), RAVIJTS Johan (A01956), REYNTJENS Dominique (A01963), RYMEN Rosy (A01989), SAEY Catherine (A01954), SATIN Olivier (A01947), SEGERS Danny (A01974), VAN DALE Vicky (A01953), VAN LEEMPUT Gert (A01976), VAN STAAIJ Patouche (A01977), VERMEERSCH Ellen (A01971), VLAMINCKX Dirk (A01978), VOSCH Ingrid (A01985), VYLS Koen (A01961) et WUYTS Daniel (A01979).

Personnes physiques inscrites	au 31.12.2002	au 31.12.2003
TOTAL	972	973
prestation de serment en néerlandais	631	639
prestation de serment en français	341	334

9.5.7. Inscriptions au tableau des membres des personnes morales

Conformément à l'article 4bis de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 2, § 2 du règlement d'ordre intérieur, le Conseil a octroyé au cours de l'exercice écoulé la qualité de réviseur d'entreprises et a enregistré au tableau des membres les 34 personnes morales suivantes :

- B00505 – Burg. B.V.B.A. DOMINIQUE ROUX ;
- B00506 – Burg. B.V.B.A. LUC VAN COPPENOLLE, Bedrijfsrevisor ;
- B00507 – Burg. B.V.B.A. Rudi Zeelmaekers, bedrijfsrevisor ;
- B00508 – Burg. B.V.B.A. JURGEN KESSELAERS ;
- B00509 – Burg. B.V.B.A. Burg. B.V.B.A. Peter Weyers ;
- B00510 – Burg. B.V.B.A. THUYSBAERT & C° BEDRIJFSREVISOR ;
- B00511 – S.C.P.R.L. Daniel KROES ;
- B00512 – S.C.P.R.L. Régis VAN CAILLIE – Réviseur d'Entreprises ;
- B00513 – Burg. B.V.B.A. BLOMMAERT & C° Bedrijfsrevisor ;
- B00514 – Burg. B.V.B.A. DE NUL & C°, BEDRIJFSREVISOR ;
- B00515 – Burg. B.V.B.A. LOITS & C° ;
- B00516 – S.C.P.R.L. Thibaut CHARLES de la BROUSSE ;
- B00517 – Burg. B.V.B.A. PHILIP MAEYAERT ;
- B00518 – Burg. B.V.B.A. D.A. VAES & C° BEDRIJFSREVISOR ;
- B00519 – Burg. B.V.B.A. PARMENTIER GUY ;
- B00520 – Burg. B.V.B.A. VANDELANOTTE-LOOTS BEDRIJFSREVI-SOREN ;
- B00521 – S.C.P.R.L. PIERRE WARZEE, REVISEUR D'ENTREPRISES ;
- B00522 – Burg. B.V.B.A. ELSWINDE DE DEYNE ;
- B00523 – Burg. B.V.B.A. VYVEY & C° – BEDRIJFSREVISOR ;
- B00524 – Burg. B.V.B.A. MARC TORFS ;
- B00525 – S.C.P.R.L. Philippe Longerstaeay, Réviseur d'entreprises-bedrijfsrevisor ;
- B00526 – S.C.P.R.L. MICHEL BRION AND CO ;
- B00527 – S.C.P.R.L. DAVID VERDIN ;

- B00528 – Burg. B.V.B.A. G.L. BEDRIJFSREVISOR ;
 B00529 – Burg. B.V.B.A. G. VAN HEMELRYCK & C° Bedrijfsrevisor ;
 B00530 – Burg. B.V.B.A. CHRISTOPHE DE PAEPE ;
 B00531 – S.C.P.R.L. NOELLE LUCAS & C° ;
 B00532 – S.C.P.R.L. TOUBEAU Thierry & C°, Reviseur d'Entreprises ;
 B00533 – Burg. B.V.B.A. H. HERIJGERS & C° ;
 B00534 – Burg. B.V.B.A. Guy Franken, Bedrijfsrevisor ;
 B00535 – Burg. B.V.B.A. BERNARD DE MEULEMEESTER ;
 B00536 – Burg. B.V.B.A. SIGRID HERMANS BEDRIJFSREVISOR ;
 B00537 – S.C.P.R.L. Michel DENAYER ;
 B00538 – Burg. B.V.B.A. Steven PAZEN.

Sociétés de révision inscrites	au 31.12.2002	au 31.12.2003
TOTAL	404	424
Forme juridique : SNC	0	0
SPRL	360	381
SC	44	43

9.5.8. Retrait du tableau des membres des personnes morales

Les personnes morales suivantes ont été retirées du tableau des membres par le Conseil en 2003 :

- B00008 – Burg. C.V. RISKE & C° ;
 B00123 – S.C.P.R.L. THISSEN, KOHNEN & C°, Betriebsrevisoren-
 Revisoren d'entreprises ;
 B00134 – S.C.P.R.L. LISON & PARTNERS ;
 B00156 – Burg. B.V.B.A. MICHAEL BOONE & C°, Bedrijfsrevisoren ;
 B00171 – Burg. B.V.B.A. WILLEM KAEKEBEKE & C° – Bedrijfsrevisoren ;
 B00180 – Burg. B.V.B.A. D'HAENS, DE BACKER & C°, Bedrijfsrevisoren ;
 B00268 – S.C.P.R.L. HUMPHREYS & C° ;
 B00269 – Burg. B.V.B.A. H. JOOSSENS & C° ;
 B00299 – Burg. B.V.B.A. J. DEKONING BEDRIJFSREVISOR-REVI-
 SEUR D'ENTREPRISES ;
 B00325 – Burg. B.V.B.A. LAMPROYE & C° ;

B00368 – S.C.P.R.L. ROUVROY & Cie ;
B00390 – Burg. B.V.B.A. A.V.W. Bedrijfsrevisoren ;
B00406 – S.C.P.R.L. François FINET, Réviseur d'Entreprises ;
B00478 – Burg. B.V.B.A. Stefan HENDRIX.

9.5.9. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires

Le Conseil a – conformément à l'article 7, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 8 du règlement d'ordre intérieur – accordé en 2003 le titre de réviseur honoraire à dix membres ayant présenté leur démission en tant que membre de l'Institut.

Il s'agit de : DEKONING Julien (A00920), GODEFROID Francis (A00568), HUMPHREYS J. David (A00720), LAMPROYE Willy (A00761), RISKE Eduard (A00444), SMET Marc (A00589), VAN HOYE Guy (A00837), VAN OOSTVELDT Karel M. (A00450), VAN WOENSEL Daniel (A00595) et VERHAEGEN Raymond (A00625).



9.6. Statistiques relatives à l'activité des membres

9.6.1. Introduction

Le réviseur d'entreprises est tenu de communiquer annuellement à l'Institut une série d'informations concernant la structure et l'activité de son cabinet. En outre, il est prévu de détailler les activités selon qu'elles portent sur les missions permanentes de contrôle (missions de commissaire et missions assimilées), sur les autres missions de contrôle, sur les autres activités professionnelles (missions compatibles) et sur les travaux pour d'autres réviseurs.

Cette enquête annuelle est organisée conformément à l'article 18^{ter} de la loi du 22 juillet 1953, modifié par la loi du 21 février 1985.

Conformément au règlement d'ordre intérieur et plus particulièrement à son article 32, chaque réviseur qui exerce la profession au sein d'une société, est tenu de communiquer l'information annuelle par la société au sein de laquelle il est actif.

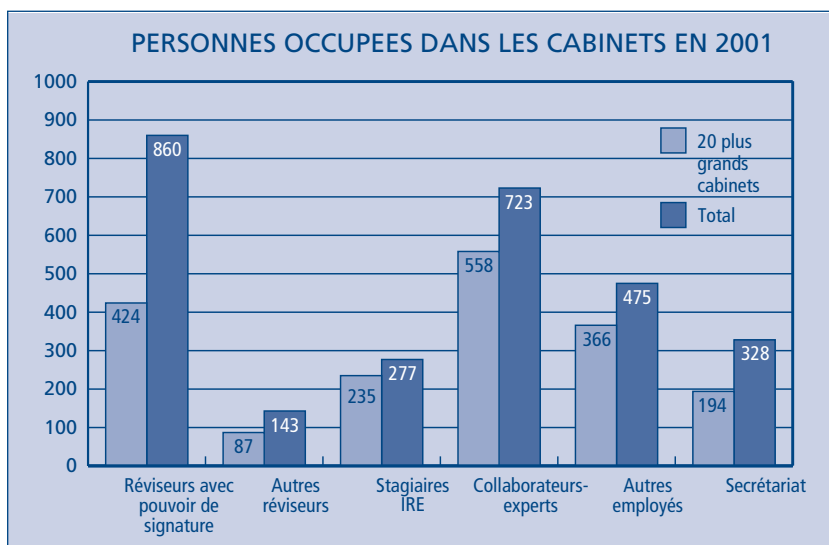
L'information porte sur un exercice complet. Elle doit être communiquée à l'Institut dans les six mois à compter de la clôture de l'exercice sur lequel elle porte.

Lorsque le réviseur n'est pas associé dans une société inscrite au tableau des membres de l'Institut, sa déclaration doit porter sur l'année civile écoulée et doit parvenir à l'Institut, au plus tard le 30 juin de l'année suivante.

9.6.2. Structure des cabinets

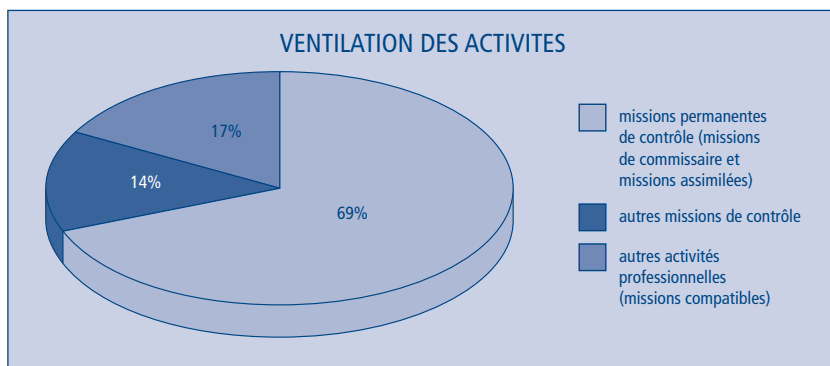
Le graphique ci-dessous donne un aperçu de l'emploi global au sein des cabinets ainsi que la part de l'emploi au sein des 20 plus grands cabinets par rapport à cet emploi global.

Sur la base des enquêtes annuelles relatives à l'année 2001 remises à l'Institut, le nombre total de réviseurs d'entreprises s'élevait en l'an 2001 à 1.003. Le nombre total de stagiaires était de 277.



9.6.3. Activité des cabinets

L'enquête annuelle permet de ventiler l'activité des professionnels selon le type de missions. Les travaux pour d'autres réviseurs d'entreprises n'ont pas été pris en considération. Cette ventilation est reprise dans le graphique ci-dessous.



9.7. Omission temporaire du tableau des membres

IX

L'article 5, § 5 du règlement d'ordre intérieur donne aux membres, personnes physiques, qui désirent quitter la profession temporairement, la possibilité d'introduire auprès du Conseil une demande d'omission temporaire du tableau des membres.

Dans le Rapport annuel 2001 (p. 62-63) le Conseil a clairement rappelé le principe suivant : « Il s'agit d'un règlement favorable que le Conseil peut accorder à un membre qui, au moment de sa demande, ne peut incontestablement pas être en infraction avec les dispositions légales et réglementaires applicables à tous les réviseurs d'entreprises inscrits au tableau des membres. ».

L'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 stipule clairement :

« Les réviseurs d'entreprises ne peuvent :

1° s'engager dans un contrat de travail, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ; il est fait mention au tableau des membres de la qualité d'employé auprès d'un autre réviseur d'entreprises ;

2° exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de société à forme commerciale autres que professionnelles et interprofessionnelles sauf lorsque ces fonctions leur sont confiées par un tribunal ;

3° exercer dans les liens de subordination une fonction rémunérée par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces, les communes, les agglomérations et fédérations de communes ou par un service public qui dépend de ces personnes morales de droit public ;

4° exercer des activités incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de leur fonction.

Les 1° et 3° de l'alinéa 1^{er} ne s'appliquent pas aux fonctions exercées dans l'enseignement. ».

Le Conseil souligne qu'il lui est impossible d'accéder à une demande d'omission temporaire du tableau des membres lorsque le demandeur, au moment de sa demande, est en infraction avec une disposition prohibitive prévue à l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953. C'est par exemple le cas lorsqu'un confrère se trouve sous contrat d'emploi avec un non-réviser au moment où il introduit sa demande d'omission temporaire.

En outre, le Conseil a énuméré dans son Rapport annuel 2001 (p. 62-63) les déclarations qui doivent être reprises dans la demande d'omission temporaire du tableau des membres⁽¹⁾.

(1) Voy. également IRE, *Vademecum*, 2002, p. 415-417.



Chapitre X

ACTIVITES ORGANIQUES

10.1. Assemblée générale

L'assemblée générale des membres a, conformément à l'article 9 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur, eu lieu le vendredi 25 avril 2003 à Bruxelles. Elle a été suivie par 142 membres personnes physiques et 61 membres personnes morales. De plus, 63 membres personnes physiques et 6 membres personnes morales ont été représentés par procuration.

L'assemblée a respecté une minute de silence en mémoire des confrères et réviseurs honoraires décédés depuis la dernière assemblée générale et félicité les confrères qui sont inscrits depuis 25 ou 30 ans au tableau des membres de l'Institut. Le certificat de fin de stage a été remis aux membres qui ont terminé leur stage lors de l'année écoulée.

Le Secrétaire général de l'Institut, Monsieur David SZAFRAN, a donné un aperçu du Rapport annuel 2002.

Ensuite, les comptes au 31 décembre 2002 ont été commentés par le Secrétaire-Trésorier, Monsieur Pierre P. BERGER.

Le rapport du Conseil et les comptes annuels ont été exposés par le Président. L'assemblée générale a ensuite approuvé les comptes annuels et donné décharge au Conseil pour sa gestion et aux commissaires pour leur mission.

Ensuite, le Secrétaire-Trésorier a présenté le projet de budget 2003.

Lors de la discussion, un membre a posé la question de savoir si l'Institut n'aurait pas plutôt dû acheter les locaux plutôt que de les prendre en location. Le Président a répondu que le Conseil avait décidé de ne pas acheter de bâtiment afin d'être plus flexible si cela devait s'avérer nécessaire en fonction d'une évolution future, sans préjudice d'un réexamen par le Conseil.

Après la discussion, le budget a été approuvé par l'assemblée générale. Conformément à l'article 11 du règlement d'ordre intérieur, la cotisation fixe pour les membres personnes physiques est fixée à 500 EUR à laquelle

est ajoutée une « cotisation forfaitaire de formation » de 250 EUR et celle pour les membres personnes morales à 750 EUR, alors que la cotisation variable est fixée à 0,85 % du chiffre d'affaires soumis à la TVA.

Par la suite, l'assemblée générale a procédé aux élections. Conformément à l'article 17 du règlement d'ordre intérieur (le nombre de candidats présentés est égal au nombre de mandats à conférer), le Président a déclaré élu :

- comme membre effectif de la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel : M. Luc DISCRY ;
- comme commissaires : MM. Jan DE BOM VAN DRIESSCHE et Fernand MAILLARD.

Le Président, Monsieur Ludo SWOLFS, a ensuite cédé la parole au Vice-Président de l'IRE, Monsieur André KILESSE, qui a traité principalement dans son allocution de l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

Enfin, le Président a synthétisé dans son allocution les principaux développements en 2002 au sein de la profession et a analysé en particulier l'impact des nouvelles règles en matière d'indépendance du commissaire.

Le texte complet du procès-verbal de l'assemblée générale est repris dans le Bulletin d'Information, n° 4/2003 (p. 2-8).

X

10.2. Conseil et Comité exécutif

Au cours de l'exercice 2003, le Conseil s'est réuni onze fois en réunion ordinaire et deux fois en réunion extraordinaire.

Le Comité exécutif a tenu dix-neuf réunions au cours de l'exercice écoulé.

Chapitre XI

ACTIVITES INSTITUTIONNELLES

11.1. Conseil supérieur des Professions économiques

11.1.1. Rapports des activités

Lors de la réunion annuelle de l'IRE avec le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) qui a eu lieu le 24 juin 2003, les représentants de l'IRE ont fait rapport sur les activités de l'IRE en 2002, en particulier en matière de l'évolution du nombre de réviseurs, de la surveillance, du contrôle de qualité, des publications, de la formation permanente et des évolutions réglementaires. Le Président du Conseil supérieur a formulé les propositions suivantes :

- réunion entre le CSPE et le Comité inter-instituts pour évaluer l'application de la loi du 22 avril 1999, à l'initiative du CPSE ;
- demande d'avis par le Comité inter-instituts plutôt que par les instituts individuellement, lorsque les questions s'y prêtent ;
- rappel de la proposition du CPSE de créer des groupes de travail entre le CSPE et les instituts concernant (a) les règles déontologiques, (b) le blanchiment des capitaux et (c) les IAS, à l'initiative du CSPE.

En outre, un Membre du CSPE a mis en évidence la qualité des publications de l'IRE. Il s'est par ailleurs déclaré favorable à une concertation avec l'IRE sur les questions de la responsabilité, du cadre légal environnemental et social (bilan social) et de la mise à jour de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 concernant les conseils d'entreprise à condition de consulter le Conseil central de l'économie.

Le Secrétaire général de l'IRE a présenté au CSPE les points contenus dans le Mémoire adressé au Formateur du Gouvernement. Il a notamment été indiqué dans ce Mémoire, sous le point concernant la supervision externe sur la profession de réviseur⁽¹⁾, que les trois instituts concernés devraient être représentés avec voix consultative.

Enfin, les questions relatives aux guichets d'entreprises et au budget du CSPE ont été évoquées.

(1) IRE, *Mémoire au Gouvernement*, p. 11, point 4.2.

11.1.2. Avis du CSPE relatifs à l'IRE

L'IRE a pris connaissance des avis suivants concernant directement l'IRE, communiqués en 2003 par le CSPE :

- Avis du 16 janvier 2003⁽¹⁾ portant sur le *Mission Statement* de la Commission des Normes de révision de l'IRE du 4 octobre 2002 relatif à l'application des normes et recommandations de l'IRE aux normes d'audit internationales (ISA) ;
- Avis du 20 janvier 2003⁽²⁾ relatif à la recommandation du Conseil de l'IRE, intitulée « Communications des questions touchant à l'audit avec les personnes chargées du gouvernement d'entreprise » (ISA-260) ;
- Avis du 24 janvier 2003⁽³⁾ portant sur les projets d'adaptation des Normes générales de révision transmis par le Conseil de l'IRE ;
- Avis du 4 mars 2003 portant sur les normes de l'IRE relatives au contrôle de qualité à l'aune du *Mission Statement* du Conseil de l'IRE du 8 novembre 2002 ;
- Avis du 20 mars 2003 portant sur les adaptations « de nature purement formelles » apportées aux normes et recommandations de révision de l'IRE découlant de la coordination du droit des sociétés et du droit comptable ;
- Avis du 15 mai 2003 portant sur les adaptations « de nature purement formelles » apportées aux normes et recommandations de révision communes à l'IRE et à l'IEC découlant de la coordination du droit des sociétés et du droit comptable.

(1) Cf. www.cspe.be.

(2) Cf. www.cspe.be. Ce document en version papier est daté du 20 janvier 2003. Le même document sur le site internet du CSPE est daté du 17 janvier 2003.

(3) Cf. www.cspe.be. Ce document en version papier est daté du 24 janvier 2003. Le même document sur le site internet du CSPE est daté du 23 janvier 2003.

11.2. Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire

11.2.1. Généralités

L'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés, tel que modifié par la loi *corporate governance* du 2 août 2002 prévoit la création d'un Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Le Comité est doté de la personnalité juridique et a son siège à Bruxelles :

North Gate III, 6^e étage, Boulevard Albert II 16, 1000 Bruxelles.

Tél. : 02 206 49 79 ; fax : 02 206 57 53

Les dispositions légales et réglementaires relatives à la composition et au fonctionnement du Comité sont entrées en vigueur le jour de la publication au Moniteur belge de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant le Comité, à savoir le 19 mai 2003. Les autres dispositions, notamment les compétences d'avis et d'introduction d'un dossier disciplinaire par le Comité, sont entrées en vigueur le 1^{er} septembre 2003.

L'IRE a envoyé une note de présentation du Comité à ses membres. Cette note est disponible sur le site internet de l'IRE.

11.2.2. Composition

Le Comité est composé de neuf membres indépendants de la profession de réviseur d'entreprises et nommés par le Roi sur proposition du Ministre de l'Economie et du Ministre de la Justice pour une période renouvelable de cinq ans.

Les neuf membres du Comité sont :

M. Jean-Pierre MAES, Président,
M. Paul VAN GEYT, Vice-Président,
M. Rudy DE LEEUW,
M. Marc DESCHEEMAECKER,
Mme Martine DUREZ,

M. Patrick PELTZER,
M. Yvan STEMPNIERWSKY,
M. Piet Van BAEVEGHEM,
Mme Séverine WATERBLEY.

L'arrêté royal du 4 avril 2003 créant le Comité prévoit que le Conseil supérieur des Professions économiques ainsi que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises désignent chacun un expert effectif et un expert suppléant, qui sont invités à participer aux réunions mais ne peuvent pas participer aux décisions.

L'IRE a désigné le Président de l'IRE, M. Ludo SWOLFS, en tant qu'expert effectif et le Vice-Président de l'IRE, M. André KILESSE, en tant qu'expert suppléant, avec un mandat venant à échéance le 1^{er} mai 2004.

Aussi bien les membres du Comité que les experts sont soumis au secret professionnel.

11.2.3. Compétences

A. Compétence d'avis

Le Comité est compétent pour délivrer, à la demande du commissaire, un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de ses fonctions.

XI

En cas de demande d'avis, le Président du Comité peut demander au commissaire de lui remettre un dossier complet, dans les trois jours ouvrables.

Le Comité rendra ensuite un avis dans les quinze jours ouvrables qui suivent la remise d'un dossier complet.

B. Compétence d'autorisation

Le Comité est également compétent pour émettre une autorisation dans le cadre de la règle de limitation des honoraires non audit (règle « *one to one* », prévue à l'article 133, alinéas 5 à 7, du Code des sociétés).

C. Compétence décisionnelle en matière d'introduction de dossier disciplinaire

Le Comité peut également introduire un dossier auprès de la Commission de discipline, en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. A cet effet, il peut demander toute information utile à l'IRE. Le Président de l'IRE ou son représentant doivent transmettre les informations demandées dans les cinq jours ouvrables.

Dans l'exercice de cette mission, le Comité peut demander des informations concernant l'ensemble de la profession qui devront lui être transmises par le Président de l'IRE ou son représentant dans le mois.

11.2.4. Financement

Le Comité est financé en partie par les cotisations de l'IRE et en partie par les cotisations des entreprises qui sont tenues d'établir et de déposer leurs comptes annuels et leurs comptes consolidés (0,50 EUR par compte déposé à partir du 1^{er} janvier 2004).

Pour la première année de fonctionnement, la partie du montant à verser par l'IRE est fixée à 60.000 EUR. Pour la première année, l'IRE avancera également une partie du montant à verser par les entreprises, soit 60.000 EUR et sera remboursé de ce montant la deuxième année.

Pour les autres années, le montant du budget du Comité sera fixé sur base du calcul des frais de l'année précédente, avec un maximum de 300.000 EUR.

11.3. Comité inter-instituts

Représentants de l'IRE : MM. L. SWOLFS, Président, A. KILESSE,
Vice-Président et D. SZAFRAN, Secrétaire général

Représentants de l'IEC : MM. J. DE LEENHEER, Président, G. STEVENS,
Vice-Président et E. STEGHERS, Directeur général

Représentants de l'IPCF : MM. M.J. PAQUET, Président, J. PATTYN,
Vice-Président et G. LENAERTS, Directeur général

En exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Comité inter-instituts s'est réuni à quatre reprises en 2003, les 24 mars, 23 juin, 22 septembre et 8 décembre, sous la présidence de M. Ludo SWOLFS, Président de l'IRE, avec le soutien du Secrétaire général de l'IRE.

Les questions suivantes ont, entre autres, été analysées en 2003 par le Comité inter-instituts :

- le projet de mise à jour de l'accord déontologique IRE-IEC de 1997, dans le respect des spécificités de chaque profession en vue de tenir compte des nouvelles règles en matière d'indépendance du commissaire, ainsi qu'en vue d'étendre l'accord IRE-IEC à l'IPCF ;
- la publication le 30 avril 2003 des lignes de conduite en matière de publicité ;
- la mission relative aux Fonds d'intervention « vieux papiers » ;
- les guichets d'entreprises ;
- l'avant-projet de loi du Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Emploi du Gouvernement précédant relatif au statut des indépendants ;
- le suivi de la procédure de recours contre le règlement du *Orde van Vlaamse Balies* relatif aux relations inter-professionnelles entre avocats et non-avocats ;
- le suivi des procédures en matière de plaintes disciplinaires ;
- la mention dans le dossier d'inscription au stage IRE, d'un stage effectué simultanément auprès d'un autre institut.

11.4. Réunion conjointe des Conseils de l'IRE et de l'IEC

Dans le cadre du rapprochement entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, les Conseils des deux instituts ont organisé leur seconde réunion conjointe, le 2 juin 2003.

Lors de cette réunion, Monsieur Johan DE LEENHEER, Président de l'IEC, a présenté d'une manière détaillée la proposition de loi-cadre – proposition de loi STEVERLYNCK (*Doc.parl.*, Sén., 2001-2002, n° 1289/1) – réglementant la protection du titre professionnel des professions intellectuelles prestataires de services agréées. Cette proposition, transmise par le Sénat à la Chambre des Représentants, comprend une procédure limitée, qui vise à permettre à un certain nombre d'organisations professionnelles, comme par exemple les architectes d'intérieur, les architectes paysagistes, les urbanistes, etc., d'obtenir la protection du titre professionnel dans le cadre d'une même loi-cadre. Il a également indiqué les éventuels dangers que pourrait contenir une telle initiative législative pour les spécificités des professions économiques.

Monsieur Ludo SWOLFS, Président de l'IRE, a abordé l'état actuel de la loi en matière de *corporate governance* ainsi que les arrêtés d'exécution de cette loi à l'égard de l'indépendance du commissaire.

Monsieur Jos VAN WEMMEL a commenté, en sa qualité de Président de la Commission du stage de l'IEC, le texte de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et de conseil fiscal.

Comme cela a également été le cas en 2002, cette réunion conjointe du Conseil des deux instituts s'est déroulée dans une atmosphère constructive.

XVII

Chapitre XII

RELATIONS
INTERNATIONALES

12.1. Commission européenne

12.1.1. *Committee on Auditing*

Le Comité chargé de la question du contrôle légal des comptes (*Committee on Auditing*) de la Commission européenne s'est réuni à trois reprises en 2003. Siègent au sein de ce Comité notamment les représentants des Gouvernements des Etats membres et de représentants de la profession. L'IRE et le CSPE font partie de la délégation belge, dirigée par le représentant du Ministre de l'Economie.

Lors de ses réunions, le *Committee on Auditing* a consacré ses travaux notamment aux matières suivantes :

- la mise en œuvre de la Recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes ;
- la loi *Sarbanes-Oxley* et l'enregistrement des cabinets d'audit européens auprès du PCAOB aux Etats-Unis ;
- la modernisation des directives comptables ;
- le renforcement du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne et la Communication de la Commission européenne du 21 mai 2003 en la matière ;
- le contrôle de qualité ;
- la supervision externe sur la profession (*public oversight*) ;
- IASB, IAASB et ISAs ;
- la modernisation de la Huitième Directive européenne concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables.

L'IRE continue à contribuer activement à ces travaux, qui ont une incidence importante pour la profession en Belgique.

Les membres qui souhaitent davantage d'informations sur les travaux du *Committee on Auditing* peuvent consulter le site internet de la DG Marché intérieur de la Commission européenne sous la rubrique « *Financial Reporting and Company Law – Auditing – Committee on Auditing* »⁽¹⁾.

(1) www.europa.eu.int.

12.1.2. Communication de la Commission européenne du 21 mai 2003 relative au renforcement du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne

Dans sa Communication du 21 mai 2003, la Commission européenne propose dix priorités en vue de l'amélioration et de l'harmonisation du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne.

Le plan d'action de la Commission annonce des propositions de nouvelles réglementations communautaires qui modifieront radicalement la législation actuelle et qui étendront son champ d'application.

Parmi les priorités, sont annoncés à court terme :

- la modernisation de la Huitième Directive sur le droit des sociétés ;
- le renforcement de l'infrastructure réglementaire de l'UE ;
- le renforcement du contrôle public de la profession de l'audit ; et
- l'application imposée des normes internationales d'audit (ISAs) pour le contrôle légal des comptes dans toute l'UE.

A moyen terme, le plan d'action définit les priorités suivantes :

- l'amélioration des sanctions disciplinaires ;
- l'amélioration de la transparence des sociétés d'audit et de leurs réseaux ;
- le gouvernement d'entreprise avec le renforcement des comités d'audit et du contrôle interne ;
- le renforcement de l'indépendance du contrôleur légal et du code d'éthique ;
- l'approfondissement du marché intérieur des services d'audit ; et
- l'examen de la responsabilité de l'auditeur.

Cette volonté d'harmonisation se situe, dès lors, dans la ligne de l'harmonisation comptable sur la base des *International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), applicables aux comptes consolidés des sociétés cotées en Europe d'ici 2005.

12.2. *International Federation of Accountants (IFAC)*

Un des objectifs principaux de l'*International Federation of Accountants* est le renforcement de la communication d'information financière à travers le monde ainsi que le rétablissement de la confiance du public dans cette communication.

A cet égard, l'IFAC a pris un certain nombre d'initiatives, parmi lesquelles la création d'un groupe de travail indépendant, le *Task Force on Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting* (ci-après, le *Task Force*).

Le *Task Force* est composé de membres provenant des six pays suivants : l'Australie, le Canada, la France, le Japon, le Royaume-Uni et les Etats-Unis. Trois de ses membres ont de l'expérience dans la profession comptable, dont un dans l'audit. Les autres membres jouissent d'une expérience dans le secteur bancaire, en économie internationale, en droit ou dans le milieu académique. Le *Task Force*, qui est présidé par Monsieur John CROW, ancien Gouverneur de la Banque du Canada, a analysé la perte de crédibilité des états financiers des sociétés présentant un intérêt public et a proposé une série de mesures.

Les recommandations du *Task Force* sont reprises dans un rapport du 6 août 2003 intitulé « *Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting : An International Perspective* »⁽¹⁾.

Le Comité éthique de l'IFAC a préparé un projet d'adaptation d'une partie du Code éthique de l'IFAC. Monsieur Jean-François CATS, Past-Président de l'IRE et membre du Conseil et du Comité éthique de l'IFAC, a souligné l'avance de la Belgique sur d'autres pays en matière d'éthique⁽²⁾. Le Comité éthique de l'IFAC a réécrit la partie A et la partie C de son Code éthique, conformément au *principle-based approach* déjà employé lors de l'introduction de la partie B concernant l'indépendance. La partie A concerne l'ensemble des principes éthiques applicables à tous les experts comptables et réviseurs quelle que soit leur mission, tandis que la partie C concerne les principes éthiques applicables aux experts comptables internes.

(1) Cf. www.ifac.org.

(2) Cf. IRE, *Bulletin d'Informations*, n° 3/2003, p. 2-5.

L'assemblée générale de l'IFAC (le *Council*) s'est tenue les 13 et 14 novembre 2003 à Singapour. Lors de cette assemblée générale, les propositions de réforme de l'IFAC, notamment en matière de supervision externe (*public oversight*) ont été adoptées. Le Conseil de l'IRE a donné mandat au Past-Président, Monsieur J.-F. CATS, pour représenter l'IRE à l'assemblée générale de l'IFAC et pour approuver les propositions de réforme proposées par l'IFAC.

12.3. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)

En 2003, l'Institut a été actif au sein de la FEE, et notamment au sein de 14 groupes de travail (*Working Parties*) de la FEE dans lesquels il est représenté. Il est important de souligner également qu'un membre de l'IRE le représente au Conseil de la FEE.

Le rapport annuel 2003 de la FEE sera disponible sur le site internet de la FEE⁽¹⁾. Les différents groupes de travail auxquels l'Institut participe ainsi que le nom des représentants qui y siègent sont repris dans le tableau ci-dessous.

Le FEE *Accounting Working Party* a contribué aux projets de l'IASB (amendement de l'IAS-32 et de l'IAS-39, *Accounting for Share-Based Payment (ED2)*, *Business Combinations (ED3)*, *Disposal of non-current assets and Presentation of discontinued operations (ED4)*, *Insurance contracts (ED5)*), et les projets d'IFRIC (*Emission rights (IFRIC D1)*, *Changes in Decommissioning, Restoration and similar Liabilities (IFRIC D2)*). Ce groupe de travail a aussi communiqué ses observations à la Commission européenne quant à l'implémentation de l'IFRS-1 *First-time adoption of IFRS* et au *Committee of European Securities Regulators (CESR)* concernant le document de consultation *Draft recommendation for additional guidance regarding the transition to IFRS*.

Le FEE *Auditing Working Party* a suivi de près les développements internationaux en matière des ISAs, et a contribué à l'intégration des ISAs

(1) Cf. www.fee.be, section *News Letters and Reports*.

GROUPES DE TRAVAIL	REPRESENTANTS IRE	
FEE Council	P. FIVEZ	(2003-2004)
FEE Accounting	G. BOMBAERTS K.M. VAN OOSTVELDT	(2003-2006) (2003-2006)
FEE Auditing	P. FIVEZ	(2003-2006)
FEE Banks	F. VERHAEGEN R. PEIRCE	(2003-2006) (2003-2006)
FEE Company Law	M. DE WOLF	(2003-2006)
FEE Corporate Governance	E. CLINCK	(2002-2005)
FEE Education Subgroup	P. VAN IMPE	(2003-2006)
FEE Ethics	D. SZAFRAN	(2003-2006)
FEE Capital Markets Reporting Project	J.-L. DUPLAT	(2003-2006)
FEE Insurance	J. TISON	(2003-2006)
FEE Liberalisation	P. VAN IMPE	(2003-2006)
FEE Public Sector	P. VAN CAUTER	(2002-2005)
FEE SME	B. DE GRAND RY	(2001-2004)
FEE Sustainability	R. VAN MAELE	(2002-2005)
FEE Direct Tax	M. DE WOLF	(2003-2006)

en Europe par entre autres l'organisation de deux réunions des *European Auditing Standard Setters*. Ce groupe de travail a formulé des remarques sur les *Exposure Drafts* (ED) de l'IAASB, notamment les ED en matière du contrôle qualité (ISA-220), de la planification de l'audit (ISA-300), de la fraude (ISA-240) et du rapport d'audit international (ISA-700). Un *Auditing Subgroup on IAASB Exposure Drafts* a été créé à cette fin.

Le *FEE Banks Working Party* a continué l'analyse des amendements des *Interpretation Guidance Questions & Answers* de l'IASB en matière d'IAS-32 et d'IAS-39 en collaboration avec les membres du *FEE Accounting Working Party* et du *FEE Insurance Working Party*. Une collaboration a été aussi réalisée avec le *Basel Committee* quant au *New Basel Capital Accord* et avec la Commission européenne en matière de la mise en œuvre en Europe de ce nouveau Accord de Bâle.

Le *FEE Company Law Working Party* a examiné les propositions de la Commission européenne en matière de modernisation du droit européen des sociétés, notamment en ce qui concerne les principes de *corporate gover-*

nance et l'éventuel remplacement des règles actuelles de maintien du capital par un test de solvabilité. Le Conseil de l'IRE fait part de sa préoccupation sur l'impact que pourrait avoir le remplacement de l'exigence du capital social minimum par un test de solvabilité, sur les missions spéciales des réviseurs d'entreprises, tels que celles relatives aux apports en nature et aux transformations d'une société.

Le FEE *Corporate Governance Subgroup* du FEE *Capital Markets Advisory Group* a rédigé le *Discussion Paper on the Financial Reporting and Auditing Aspects of Corporate Governance* du 20 août 2003⁽¹⁾. Les Communications de la Commission européenne du 21 mai 2003 concernant, d'une part la stratégie de la Commission européenne en matière d'audit et, d'autre part, le droit des sociétés et le *corporate governance* ont été analysées par ce sous-groupe. Deux lettres ont également été adressées par la FEE à la Commission européenne dans le cadre de la modernisation de la Huitième Directive⁽²⁾.

Le FEE *Ethics Working Party* a principalement analysé le projet d'amendement au *Revised Code of Ethics for Professional Accountants* de l'IFAC. En outre, ce groupe de travail a traité de la mise en œuvre de la Recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne. Enfin, les développements dans le cadre de la loi *Sarbanes-Oxley*, du PCAOB et des règles du *Securities and Exchange Commission* sur l'indépendance ont été examinés.

Les travaux du FEE *Insurance Working Party* ont, pour l'essentiel, porté sur l'analyse du projet de norme de l'IASB sur les contrats d'assurances (*Phase 1 – ED5 Insurance Contracts*). Les deux dernières réunions de travail ont été consacrées à la rédaction d'une note de synthèse, adressée à l'IASB, reprenant les principaux commentaires de la commission sur le projet de norme. En principe, la norme sur les contrats d'assurances (*phase 1*) devrait être approuvée, sous sa forme définitive, en mars 2004.

Le FEE *Liberalisation-Qualification Working Party* a étudié la qualification de l'actionnaire et de l'administrateur d'une société de révision belge

(1) Cf. www.fee.be/secretariat/PDFs/Newsletter/Jun2003.Web.pdf.

(2) Cf. www.fee.be/secretariat/Positionpaper.htm.

et européen (*in casu* la qualification de non-professionnel). A titre de support des travaux du FEE *Liberalisation-Qualification Working Party* le FEE *Education Subgroup* a été créé. Sa tâche consiste à préparer des décisions par le Conseil de la FEE au niveau de la formation. Ce sous-groupe n'a formulé exclusivement que des propositions, sous forme d'amendements de la Huitième Directive européenne, concernant les exigences au niveau de la formation des personnes qui veulent accéder à la profession d'auditeur.

En janvier 2003 le *Public Sector Committee* de l'IFAC a introduit les *Cash Basis IPSAS*⁽¹⁾. Les membres du FEE *Public Sector Committee* ont discuté et commenté l'application de ces standards dans les divers pays. Les autres sujets traités par ce groupe de travail consistent en *accrual accounting* et le processus de budget des gouvernements, le rapport annuel de la direction des organisations du secteur public, et les risques de contrôle spécifiques relatifs à l'*E-government*.

Les travaux du FEE *SME Working Party* consistent à fournir des avis aux directions de la Commission européenne dans les matières qui touchent les PME, à publier des brochures sur des thèmes relatifs aux PME, et à coordonner les travaux des instituts nationaux en ces matières. Les matières relatives aux IAS et d'importance pour les PME ont été étudiées au sein du *SME/SMP Subgroup on IAS for SMEs*.

Le FEE *Direct Tax Working Party* s'est essentiellement consacré au suivi de la Communication de la Commission européenne du 23 octobre 2001 : « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales – Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt des sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne » (COM(2001)582). Dans cette perspective, les liens éventuels entre la base d'imposition et les IAS ont été particulièrement étudiés.

(1) Cf. www.ifac.org/PublicSector.

12.4. Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones (FIDEF)

Les organes de la FIDEF ont au cours de l'exercice écoulé abordé les points suivants : développement des adhésions, programme d'action 2004 (priorité à la création de structures sous-continentales en Afrique), comptes et budgets (maintien du niveau actuel des cotisations), le remplacement du délégué général (le français M. Georges LAXENAIRE succède au français M. Raphaël GUALINO), élections (notamment le renouvellement de Monsieur P. LURKIN et qualité de « censeur »), etc.

La FIDEF a confirmé son intention d'organiser une réunion du conseil d'administration à Bruxelles, en principe en juillet 2004.

En 2003, la FIDEF a publié⁽¹⁾ de nouvelles éditions de la traduction française des normes ISAs et du « Guide pratique IAS/IFRS ».

L'IRE est représentée à la FIDEF par Monsieur Michel DE WOLF, qui a été élu administrateur lors de l'assemblée générale tenue à Montpellier en octobre 2002.

Le Conseil de l'IRE se réjouit de la décision de l'IEC d'adhérer à la FIDEF.

Les membres qui souhaitent davantage d'informations sur les travaux de la FIDEF peuvent consulter le site internet de la FIDEF à l'adresse www.fidef.org.

(1) Cf. www.fidef.org/publications.php. L'ouvrage sur les ISAs comporte la traduction des normes à jour fin 1998. Les nouvelles normes publiées depuis cette date par l'IAASB font l'objet de deux mises à jour 2000 et 2001.

12.5. Groupe de contact belgo-néerlandais

Délégation de l'IRE : MM. D. SMETS (président de délégation),
R. ADRIAENSSENS, L.H. JOOS, F. VAN RIE et E. VAN MEENSEL

Le groupe de contact belgo-néerlandais comprend des délégations du NIVRA, du NOvAA, de l'IRE et de l'IEC.

Les réunions du groupe de contact belgo-néerlandais portent sur l'échange informel de données en rapport avec la profession dans les deux pays.

Comme de coutume, le groupe de contact s'est réuni à deux reprises au cours de l'année écoulée. La première réunion a eu lieu en Belgique le 20 mars 2003 et la seconde aux Pays-Bas le 30 octobre 2003.

On y a notamment abordé l'évaluation de la législation concernant la profession comptable aux Pays-Bas, les évolutions dans la dénonciation de fraude aux Pays-Bas, le point de vue de l'IEC relatif à l'exercice d'un mandat d'administrateur par un *accountant*, le nouveau règlement de stage de l'IEC, le Forum du révisorat ainsi que la réglementation concernant l'indépendance et la surveillance sur l'exercice de la profession en Belgique et aux Pays-Bas.

Le projet de loi « *Toezicht Accountantsorganisaties* », qui est à l'ordre du jour aux Pays-Bas, a également été commenté en détail.

Ce projet de loi prévoit une surveillance publique indépendante par l'« *Autoriteit Financiële Markten* » (AFM) sur le cabinet des *accountants* qui exercent des contrôles légaux. Pour l'exécution de ce contrôle légal, une licence aux cabinets doit être octroyée par l'organe de l'autorité de contrôle. Ceci va de pair avec des exigences liées à la personne. En principe, chacun peut faire la demande d'une licence pour pouvoir effectuer des contrôles légaux. La reconnaissance ne serait donc pas dans les mains des professionnels eux-mêmes. L'exclusivité du NIVRA et du NOvAA serait dès lors abolie lorsque le projet de loi sera concrétisé.

Le NOvAA est d'avis qu'un schisme pourrait naître dans le monde des *accountants* à cause de la distinction entre les cabinets des *accountants* avec et sans licence de contrôle. On présume que la compétence de contrôle ne sera octroyée qu'à un nombre limité de cabinets. Le NOvAA estime qu'à

cause des fraudes comptables récentes, une surveillance supplémentaire sur les *accountants* auprès des sociétés cotées n'est pas une évolution heureuse mais est indispensable. Selon le NOvAA, le projet de loi actuel ne représente pas une réponse adéquate à ce souci.

Le NIVRA estime que la surveillance indépendante sur l'exercice de la profession représente un pas important vers le rétablissement de la confiance dans les marchés financiers mais que le projet de loi va malheureusement plus loin que la réglementation de la surveillance externe indépendante. Le NIVRA est d'avis que la surveillance doit être exercée par un organisme indépendant. Il est donc également dans son intention de se désengager de ses missions actuelles de surveillance et de les regrouper dans une fondation indépendante. Cette fondation pourrait exercer avec le AFM la surveillance sur l'entièreté de l'exercice de la profession.

12.6. Groupe de contact franco-belge

Le Conseil a décidé de créer un groupe de contact franco-belge, qui devrait se réunir deux fois par an afin d'analyser l'évolution des professions tant au niveau de l'IRE que de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. La délégation de l'IRE au sein de ce groupe de contact informel franco-belge sera composée de MM. A. KILESE, M. DE WOLF, B. DE GRAND RY et G. HEPNER.

12.7. *Transparency International*

12.7.1. Généralités

Transparency International (TI) est une ONG de droit allemand créée en 1993 pour lutter contre la corruption dans les transactions internationales. Elle dispose du soutien financier des grandes organisations internationales, des agences publiques de développement, de diverses fondations à caractère civique, d'associations professionnelles et d'entreprises, ainsi qu'une reconnaissance par l'IFAC.

Les travaux sont conduits ou relayés par 80 sections nationales.

L'adresse de la représentation en Belgique est : *Transparency International-Brussels*, 39 Sq. Vergote, 1030 Bruxelles, tél. : 02 735 65 58 ; fax : 02 732 90 26.

Transparency International-Brussels est présidée par le Baron Jean GODEAUX, Gouverneur honoraire de la Banque Nationale de Belgique. Le Président de l'IRE, Monsieur Ludo SWOLFS, fait partie du conseil d'administration national et l'Institut apporte à *TI-Brussels* un soutien financier. *TI-Brussels* bénéficie des conseils d'un Comité consultatif d'une dizaine de membres (dirigeants d'entreprises, magistrats, avocats, etc.).

L'action de TI se développe selon trois axes : sensibiliser l'opinion publique aux méfaits de la corruption ; agir auprès des autorités internationales et nationales pour que soient mis en place les instruments internationaux, les mesures législatives et réglementaires et les moyens d'action propres à lutter efficacement contre la corruption ; apporter à cet effet, son assistance technique, en particulier dans les pays émergents.

12.7.2. Activités de *Transparency International-Brussels* en 2003

TI-Brussels est responsable des relations avec les autorités belges et de l'Union européenne. On trouvera ci-après un aperçu de ses principales activités au cours de l'année 2003.

A. Convention sur l'Avenir de l'Europe

TI-Brussels a soumis à la Convention sur l'Avenir de l'Europe, deux contributions portant sur la coopération judiciaire dans le domaine pénal.

B. *Corruption Perception Index* 2003

TI a publié, comme chaque année depuis 1995, son index de perception de la corruption. Il est intéressant de noter que le score de la Belgique s'est régulièrement amélioré, passant de 5,4 en 1998 à 7,6 en 2003 (sur un maximum de 10).

C. *Business Principles for Countering Corruption*

TI a pris l'initiative, en collaboration avec des entreprises, des universités,

des syndicats et d'autres ONG, d'établir une série de principes destinés à guider les entreprises dans la lutte contre la corruption. Les « *business principles* » ont été discutés à une réunion spéciale du Comité Consultatif de TI-Brussels en mars 2003, animée par Jermyn BROOKS, directeur exécutif de TI, avec une forte participation de la profession des réviseurs d'entreprises.

D. Elargissement de l'Union européenne

Au cours des dernières années, TI, grâce à son réseau de sections nationales dans les pays candidats à l'accession à l'UE, a pu fournir à la Commission européenne des contributions utiles à son rapport annuel sur l'état de préparation des pays en question. En 2003, dernière année avant l'élargissement prévu pour mai 2004, TI a de nouveau aidé la Commission à faire le point sur la lutte contre la corruption.

E. Garanties de crédits à l'exportation

TI a pris dès 1999, au niveau de l'UE puis de l'OCDE, une initiative visant à prévenir et, le cas échéant, à sanctionner la corruption dans le cadre des systèmes de garanties de crédits à l'exportation. Par la suite, au titre de l'« *Action Statement* » de l'OCDE de décembre 2000, les Etats membres de l'OCDE se sont engagés à introduire un certain nombre de clauses anti-corruption dans les contrats de garantie. En 2003 un exercice de suivi et d'échange des « meilleures pratiques » a été organisé dans le cadre de l'OCDE. TI a été la seule ONG qui ait pu participer à ces travaux d'experts gouvernementaux.

F. Transparence dans les marchés publics

Parmi les nouveaux thèmes à l'ordre du jour des négociations commerciales multilatérales de l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC/WTO), TI a activement milité pour l'ouverture de négociations sur un accord-cadre multilatéral de « *Transparency in Government Procurement* », les marchés publics constituant un domaine particulièrement exposé aux risques de corruption.

12.8. Commission mixte des Relations internationales

12.8.1. Composition

La Commission mixte des Relations internationales, telle qu'approuvée par les Conseils respectifs des deux instituts, est composée comme suit :

Président : M. J.-F. CATS

Membres IRE : Mme R. VAN MAELE, MM. G. BOMBAERTS, E. CLINCK, B. DE GRAND RY, M. DE WOLF, P. FIVEZ, R. PEIRCE, J. TISON, P. VAN CAUTER, L. VAN COUTER, P. VAN IMPE, H. VAN PASSEL, F. VERHAEGEN et K.M. VAN OOSTVELDT (conseiller technique)

Membres IEC : Mmes I. DE LEENHEER, J. LERMINIAUX et D. VAN ZEGBROECK, MM. Y. BERNAERTS, J. COLSON, J.-M. COUGNON, R. DE WILDE, G. DUPONT, L. GOUBERT, Cl. JANSSENS, F. MEAN, H. SMITT, G. STEVENS, R. VAN ASBROECK, M. VANDER AUWERA, J. VAN HAEVERBEKE, E. VAN RIJSWIJCK et E. VERCAMMEN

Membres externes : MM. J.-L. DUPLAT et H. OLIVIER

Secrétariat scientifique IRE : Mme S. VAN BELLINGHEN, MM. D. SZAFRAN et O. COSTA

Secrétariat scientifique IEC : MM. E. STEGHERS, R. LASSAUX et R. VAN BOVEN

12.8.2. Objectifs

La Commission mixte (IRE-IEC) des Relations internationales a pour principale mission de :

- faire rapport sur les discussions des groupes travail siégeant dans les instances européennes et internationales ;
- répartir et assurer le suivi des questions internationales spécifiques aux commissions et aux groupes de travail concernés de l'Institut.

12.8.3. Activités

La Commission mixte des Relations internationales s'est réunie à deux reprises au cours de l'exercice écoulé.

Les travaux ont principalement concerné les évolutions en matière d'indépendance au niveau européen, les projets en cours au sein de la FEE, les normes d'audit, la modernisation de la Huitième Directive, l'IFAC (déontologie, réforme de l'IFAC) et la FIDEF.

Les membres ont également analysé les points prévus à l'agenda du *Committee on Auditing*, du Conseil de la FEE et de l'IFAC.

12.8.4. Modalités de fonctionnement

Il a été convenu de fixer la fréquence des réunions de la Commission mixte des Relations internationales à deux réunions par an, les premiers mercredi des mois de mars et octobre.

Lors de ces réunions, chaque membre de la Commission est invité à présenter les travaux effectués auprès d'instances internationales dans lesquelles il siège ainsi que l'inventaire des activités menées par ces dernières et les problèmes auxquelles elles sont exposées.

Chaque membre est invité à adresser à son institut d'origine, à l'issue de chaque réunion suivie sur le plan international, un compte rendu succinct de la réunion de façon à ce que l'information reçue soit connue des instituts.

12.9. *Public Company Accounting Oversight Board*

Président : M. R. VERMOESEN

Membres IRE : Mmes M.A. VAN DER MARCK et R. VERHEYEN,
MM. L. ACKE, G. CLAES, J. DEBAENE, A. DE LAMINNE DE BEX,
P. FIVEZ, J. FULTON, P. SIMONS, D. SMETS et L. VLECK

Membres externes : MM. P. VAN GEYT (Service public fédéral Economie) et
C. VAN DER ELST (conseiller scientifique du Conseil supérieur des Professions économiques)

Secrétariat : Mmes S. VAN BELLINGHEN et A. VERMEIRE, M. D. SZAFRAN

À la suite de scandales financiers qui ont secoué les Etats-Unis en 2002, le Congrès américain a voté en juillet 2002 la loi *Sarbanes-Oxley* qui a comme objectif de restaurer la confiance des investisseurs dans les marchés financiers, notamment par le renforcement des règles de surveillance et d'indépendance applicables aux auditeurs.

L'application de la loi américaine *Sarbanes-Oxley* impose ainsi l'enregistrement des auditeurs auprès du PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) s'ils entendent effectuer un audit de sociétés cotées aux Etats-Unis (ou s'ils y contribuent de manière importante au travers de filiales).

Cet enregistrement vise potentiellement les réviseurs d'entreprises belges et crée des conflits de loi (notamment en matière de secret professionnel, de droit du travail et de protection de la vie privée).

La Commission européenne défend le principe de la reconnaissance mutuelle par le régulateur américain de l'approche européenne en matière de surveillance sur le commissaire. Tenant compte des demandes adressées à certains réviseurs belges de s'enregistrer auprès du PCAOB, le Conseil a constitué un groupe de travail, composé de représentants des cabinets concernés, afin d'effectuer les analyses requises et de solliciter de façon centralisée au niveau de la profession belge les consultations juridiques nécessaires.

Le groupe de travail PCAOB s'est réuni à trois reprises en 2003.

Il a chargé un cabinet d'avocats d'analyser dans quelle mesure les exigences qui vont de pair avec l'enregistrement de réviseurs d'entreprises belges auprès du PCAOB pourraient mener à des conflits avec les lois et réglementations belges que le réviseur d'entreprises est tenu de respecter.

Cette démarche est encouragée par la Commission européenne, qui a estimé préférable qu'une seule consultation juridique (« *legal opinion* ») soit réalisée par Etat membre.

Le cabinet d'avocats a finalisé sa consultation juridique relative aux empêchements légaux (« *legal impediment review* »). Il ressort notamment de cette consultation que la transmission des documents de travail du réviseur constitue une violation du secret professionnel, quand bien même cette transmission s'opérerait avec l'accord du client.

L'émission d'une opinion juridique formelle portant sur les empêchements (« *legal opinion* ») a toutefois été postposée à la suite du communiqué du 28 octobre 2003 du PCAOB. Il ressort, en effet, de ce communiqué que le PCAOB pourrait accepter, moyennant le respect de certaines conditions, le principe d'une reconnaissance mutuelle des autorités nationales en charge de la supervision des auditeurs, en ce compris du contrôle de qualité. Dans l'attente de la finalisation des négociations en cours entre le PCAOB et la Commission européenne, l'enregistrement des sociétés de révision non américaines auprès du PCAOB, initialement prévu en avril 2004, a été postposé au plus tard en juillet 2004.

Les travaux du groupe de travail PCAOB se poursuivront au cours de l'année 2004.

XVIII

Chapitre XIII

FORMATION

13.1. Composition de la Commission Formation

Président : M. P. VAN IMPE

Membres : MM. M. DE RIDDER, D. SMETS, R. VAN ASBROECK,
D. VAN CUTSEM et E. VAN DEN BRANDEN

Secrétariat : MM. C. BALESTRA et J.-L. DE HASQUE

13.2. Programme 2003

L'Institut a élaboré en 2003 un programme complet de formation destiné aux réviseurs d'entreprises et à leurs collaborateurs professionnels. Le programme est structuré de la façon suivante :

- l'organisation de *séminaires* qui visent une mise à jour et une analyse approfondie de sujets spécifiques appartenant aux domaines du contrôle et de la profession, du droit et de la fiscalité, de l'expertise comptable et du domaine de l'informatique ;
- l'organisation de *cycles de formation* qui offrent aux participants un exposé modulaire de certains sujets et dès lors une analyse approfondie de la matière traitée ;
- l'organisation de *séminaires pratiques* qui offrent des études de cas. Ces entraînements intensifs sont en principe destinés aux stagiaires de dernière année, ainsi qu'aux jeunes réviseurs. L'expérience a démontré que même des réviseurs plus expérimentés sont également intéressés par ce genre de formation.

Par ailleurs l'Institut a organisé cette année, en plus du Forum du révisor, une *journée d'études* le 25 novembre 2003 en collaboration avec les juges consulaires et les juges des tribunaux de commerce, sous le thème : « Tribunaux de commerce et réviseurs d'entreprises : quelle collaboration ? »⁽¹⁾. Les différents points abordés étaient les suivants :

- l'information comptable et enquête commerciale ;
- la procédure d'alarme ;
- l'administrateur provisoire ;
- le commissaire au sursis ;
- le liquidateur.

(1) Pour un rapport de cette journée d'études, voy. IRE, *Bulletin d'Information*, n° 2/2004.

En 2003, 91 séminaires (une journée d'études incluse) ont été organisés (87 en 2002), représentant environ 3.828 participants (comparé à ± 3.440 en 2002).

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Nombre de séminaires	102	105	80	70	87	91
Nombre de participants	3.220	2.750	3.162	2.376	3.440	3.828
Participation moyenne	32	26	40	34	40	42

On peut clairement constater que le nombre de participants augmente considérablement depuis l'adoption de la cotisation forfaitaire de formation (en 2002).

13.3. Evaluation du programme 2003

L'étude des formulaires d'évaluation de la formation et les résultats sont résumés ci-dessous. Ces résultats sont basés sur l'étude de 1.102 formulaires d'évaluations. Afin de donner à la Commission Formation un instrument de travail encore plus complet, il est demandé aux participants de veiller à compléter ce formulaire au terme de chaque séminaire.

Les divers paramètres d'évaluation sont :

A	Evaluation globale du séminaire	77 %
B	Approche didactique	80 %
C	Documentation	77 %
D	Organisation et infrastructure	79 %

XIII

13.4. Participation aux frais en cas d'absence

Au cours de l'année 2003, la Commission Formation a dû se pencher sur les absences aux séminaires. Afin d'éviter toute ambiguïté, la Commission souhaite rappeler que les réviseurs doivent se tenir aux modalités pratiques reprises dans la brochure formation 2003, p. 25-26. Dans le cas contraire,

le réviseur ou le stagiaire sera tenu de verser la somme de 100 EUR par demi-journée d'absence sauf cas de force majeure dont la preuve devra être apportée.

Pour rappel, le Conseil du 8 novembre 2002 a décidé que la Commission Formation devra apprécier les cas de force majeure de manière restrictive. La Commission a décidé que seul un certificat médical du participant sera accepté.

Par ailleurs, le remplaçant en cas d'absence doit être inscrit au tableau en tant que réviseur d'entreprises ou stagiaire au moment du séminaire. A défaut, il sera considéré comme tiers et devra payer le droit d'inscription.

13.5. Programme 2004

La Commission Formation s'est réunie à cinq reprises en 2003, notamment afin d'élaborer le programme de Formation permanente 2004.

Ces quatre dernières années, l'introduction des normes IAS/IFRS a suscité un vif intérêt. Les efforts dans ce domaine seront poursuivis par l'organisation de séminaires spécialisés de sorte qu'en 2004, comme en 2003, la formation relative aux IAS se présentera à trois niveaux :

- un cycle IAS d'*introduction* ;
- une approche *thématique* des IAS ; et
- les séminaires de *spécialisation* IAS.

L'accent en 2004 sera mis sur l'audit des états financiers exprimés en IAS puisque leur application est prévue pour 2005.

Vu l'importance croissante des ISAs, l'offre des séminaires les concernant a été augmentée en 2004. En plus de l'introduction déjà existante, une approche thématique de huit nouveaux modules est planifiée.

13.6. *Opleidingscheques*

Depuis cette année, à la suite d'un audit réalisé par un expert indépendant, l'IRE a été reconnu par le Ministère de la Communauté flamande en tant qu'organisme formateur. L'Institut peut donc accepter les *opleidingscheques* ou chèques de formation comme instrument de paiement pour les formations pour les tiers et les collaborateurs des réviseurs (vu que la formation pour les réviseurs et les stagiaires est gratuite). La seule restriction est qu'il n'est pas possible de payer les frais en cas d'absence avec ces chèques.

13.7. Remerciements

Le Conseil tient à remercier les divers orateurs dont l'engagement a permis de situer à un niveau très élevé la qualité de ces différents séminaires.

Chapitre XIV

SÉRVICES AUX MEMBRES
DE L'IRE

14.1. Publications

Dans le courant de 2003 les publications suivantes ont été réalisées et envoyées aux membres.

14.1.1. 50 ans de révisorat

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.

Les travaux de rédaction ont été réalisés sous la supervision des confrères Michel DE WOLF et Herman VAN IMPE. L'ouvrage a été présenté le 16 octobre 2003 à la clôture de la séance académique. Une trentaine d'intervenants ont prêté leur concours à la réalisation de cet ouvrage.

Ce livre est à la fois un ouvrage commémoratif et un regard jeté sur l'actualité et l'évolution future. Une partie historique est consacrée aux origines et aux développements de l'Institut. Une analyse du logo est également présentée. Deux tables rondes ont abordé les défis, les succès et les difficultés de la profession.

Une étude statistique réalisée par les universités de Gand et Namur propose un regard critique sur le fonctionnement de la profession par le biais d'une analyse qualitative des rapports de révision.

En fin d'ouvrage figure un album photo succinct reprenant plusieurs événements ou personnalités marquants pour l'Institut.

14.1.2. La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises

Le 13 mars 2002, une journée d'études a été organisée par la Faculté de Droit et la Faculté d'Economie de la K.U.Leuven, Campus de Courtrai, et en particulier les Professeurs Bernard TILLEMAN et Ann GAEREMYNCK. Sur la base des actes de cette journée, retravaillés et mis à jour, il a paru opportun de rassembler en un seul ouvrage les trois approches sur base desquelles s'apprécie la responsabilité du réviseur d'entreprises.

Cette étude est un ouvrage collectif dont les différentes contributions sont :

- « La responsabilité civile du commissaire », par N. THIRION et C. BALESTRA ;
- « Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises », par L. DUPONT et S. VAN DYCK ;
- « Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire », par B. TILLEMAN.

14.1.3. L'évaluation d'entreprise

Le groupe de travail composé de J.-M. BOES, B. CLAEYS, M. GRIGNARD, T. LEJUSTE, L. OSTYN, sous la présidence de L. DE PUYSELEYR, s'est penché sur la problématique de l'intervention du réviseur d'entreprises en cas d'évaluation des entreprises. La méthode suivie a été d'approcher la question selon l'aspect technique, juridique et économique.

Cette brochure reprend les travaux du groupe de travail relatifs à l'approche économique de l'évaluation des entreprises.

14.1.4. Les actes préparatoires au Forum 2003

Nous renvoyons le lecteur *supra*, au point 1.2.1.

14.1.5. Mémorandum au Gouvernement

L'Institut a adressé en mai 2003 au Formateur du Gouvernement un Mémorandum, reprenant les questions prioritaires que les membres du Conseil de l'IRE ont définies dans le cadre des discussions concernant l'accord de gouvernement (*cf. supra*, point 1.3.). Ce même document a été également adressé aux membres et est disponible sur notre site internet.

XIV

14.1.6. Vademecum du réviseur d'entreprises 2002

En ce début d'année 2003 a été adressé à chaque membre le Vademecum 2002.

Par rapport à l'édition précédente, en plus de la mise à jour des textes existants, la structure a également été revue et se ventile dorénavant en sept parties :

- Partie 1 : Dispositions légales et réglementaires
- Partie 2 : Organisation de la profession
- Partie 3 : Organisation et compétences de l'IRE
- Partie 4 : Déontologie
- Partie 5 : Missions visées par le Code des sociétés
- Partie 6 : Législations et réglementations particulières
- Partie 7 : Normes et recommandations

Comme ce fut déjà le cas lors de la précédente version (2001), différents supports électroniques ont été prévus tels un cd-rom ainsi qu'une partie de l'Extranet du site internet de l'Institut.

Le cd-rom bilingue du Vademecum contient par ailleurs la dernière version intégrale et mise à jour du Code des sociétés avec l'historique des articles.

Sur l'Extranet réservé aux réviseurs, dans la partie « Documentation » section « Vademecum », la totalité des textes du Vademecum sont accessibles en format « *word* », dans les deux langues.

14.1.7. La traduction des ISAs en français et néerlandais

La Commission des Normes de révision a achevé en octobre 2003 un projet de grande ampleur consistant en la réalisation d'une traduction harmonisée en français et néerlandais des *International Standards on Auditing* (cf. *supra*, point 8.1.1.). Chaque membre a reçu un exemplaire. Les fichiers « *word* » sont placés sur l'Extranet dans les deux langues.

14.1.8. La brochure destinée aux PME : « Comment établir des projections financières pour ma PME ? »

En vue d'assurer une meilleure connaissance des services qu'un réviseur d'entreprises peut prester dans le secteur des PME, une nouvelle collection

de brochures de vulgarisation est en cours de préparation. La première brochure est achevée et a été envoyée aux membres. Cette collection fera l'objet d'une diffusion élargie.

14.1.9. La brochure « La révolution comptable IAS/IFRS : un changement pour les conseils d'entreprise ? »

Sous l'impulsion du précédent Ministre de l'Economie, Monsieur Charles PICQUE, une action de sensibilisation et d'information relative à l'application du référentiel comptable IAS/IFRS a été réalisée début 2003. Cette action consistait en la réalisation d'une brochure et en l'organisation de formations destinées aux membres des conseils d'entreprise.

C'est en collaboration avec la Commission des Normes comptables, l'IPCF, l'IEC et le Conseil central de l'économie, que l'Institut a participé à la réalisation de la brochure et des formations.

14.1.10. Le dépliant destiné aux PME : « Normes IAS/IFRS : qu'en est-il pour les PME ? »

Dans le cadre d'une meilleure information du secteur des PME, un dépliant de vulgarisation destiné aux gestionnaires de PME a été élaboré par la Commission PME. Ce dépliant trace un tableau succinct des divergences existant entre le référentiel comptable belge et le référentiel IAS/IFRS, l'accent est également placé sur les répercussions possibles du passage au nouveau référentiel lorsque celui-ci sera appliqué aux PME. Le réviseur d'entreprises pourra conseiller et accompagner les PME dans leur éventuel passage au référentiel international en détaillant l'impact que ce changement peut avoir sur l'entreprise.

14.1.11. Le Bulletin d'Information de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

En 2003, les membres ont reçu sept numéros du Bulletin d'Information en ce compris un numéro spécial consacré au 50^e anniversaire de l'Institut (*cf. supra*, point 1.2.1.).

Le numéro spécial du 50^e anniversaire a été réalisé par un comité de rédaction « *ad hoc* » composé par : Ludo SWOLFS, Président ; David SZAFRAN, Secrétaire général ; Henri OLIVIER, Secrétaire général de la FEE ; Christophe D'HONDT, Conseiller adjoint Administration ; Eric VAN MEENSEL, Directeur Administration ; Marleen HOSTE, Membre de la Commission de surveillance ; Hugues FRONVILLE, Président de la Commission de surveillance ; Raynald VERMOESEN, Président de la Commission de Contrôle de qualité ; Daniel VAN CUTSEM, Membre de la Commission du stage ; Hugo VAN PASSEL, Président de la Commission des Normes de révision ; Paul Alain FORIERS, Membre de la Commission juridique ; Patrick VAN IMPE, Président de la Commission Formation. Cette édition spéciale a connu un beau succès tant auprès des membres qu'auprès de personnes extérieures à la profession.

Les livraisons du Bulletin d'Information qui ont suivi l'édition spéciale ont adopté une nouvelle couverture et une nouvelle mise en page.

Chaque numéro du Bulletin en 2003 a traité d'un aspect pratique de l'application des normes IAS/IFRS tel que cela était annoncé (*cf. Rapp. annuel, 2002, p. 263*).

Le Conseil souhaite remercier les membres du Comité qui ont réalisé le Bulletin spécial consacré au 50^e anniversaire de l'Institut pour leur collaboration et la qualité de leurs textes. Le Conseil remercie également les membres permanents du Comité de rédaction pour la qualité des articles du Bulletin d'Information. Le Comité de rédaction permanent est composé de M. Pierre ANCIAUX, Président, de Mmes Marleen HOSTE et Josiane VAN INGELGOM, réviseurs d'entreprises, du professeur Véronique WEETS (UA), de M. Thomas CARLIER et de MM. Claudio BALESTRA, Christophe D'HONDT, David SZAFRAN et Eric VAN MEENSEL.

14.1.12. Tribunaux de commerce et réviseurs d'entreprises : quelle collaboration ?

A la suite de la journée d'études 2003 du 25 novembre, initiative conjointe de l'Union des Juges des Tribunaux de commerce, de l'Union des Juges Consulaires de Belgique et de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, un ouvrage a été publié traitant des sujets abordés durant cette journée.

Les contributions concernant les thèmes abordés sont les suivantes :

- *bet beroep van de bedrijfsrevisor*,
par Ludo SWOLFS, Président de l'IRE ;
- le Tribunal de commerce : une brève présentation,
par Philippe EVRARD, Président du Tribunal de commerce de Liège ;
- *ondernemingen in moeilijkheden : boekhoudkundig-financiële informatie en handelonderzoek*,
par Guido DE CROOCK, Président du Tribunal de commerce de Dendermonde et Herman J. VAN IMPE, réviseur d'entreprises ;
- entreprises en difficulté : la procédure d'alerte,
par Anne SPIRITUS-DASSESE, Président du Tribunal de commerce de Bruxelles, et Michel DE WOLF réviseur d'entreprises, Juge consulaire au Tribunal de commerce de Bruxelles ;
- aspects pratiques de l'exercice d'un mandat d'administrateur provisoire par un réviseur d'entreprises,
par Jean-François CATS et Vincent DE WULF, réviseurs d'entreprises ;
- *de voorlopige bewindvoering*,
par Toon LYSSENS, Président du Tribunal de commerce de Tongeren ;
- le magistrat, le réviseur et le concordat,
par Renée RUBINSTEIN, Vice-Président du Tribunal de commerce de Bruxelles, et Hugues FRONVILLE, réviseur d'entreprises ;
- *de tussenkomst van de bedrijfrevisor bij de vereffening van vennootschappen*,
par Pierre P. BERGER, réviseur d'entreprises ;
- l'intervention des Tribunaux de commerce dans la liquidation des sociétés,
par Philippe LEBEAU, Président du Tribunal de commerce de Charleroi.

14.2. Le site internet commun de l'IRE et de l'IEC

Le site internet commun de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, www.accountancy.be, se compose de trois parties, à savoir une partie commune et une partie pour chaque institut.

Depuis 2002, ce site internet est lié à un Extranet ou partie privée dont l'accès est réservé aux membres et aux stagiaires des instituts.

La partie à accès libre du site internet a en premier lieu pour but de présenter la profession au grand public. L'Extranet constitue pour les professionnels une source d'information davantage étendue.

Chaque département de l'Institut est responsable de la gestion et de la mise à jour des matières reprises sur le site internet ou sur l'Extranet de l'IRE qui les concernent en particulier, afin de garantir une diffusion rapide de l'information.

Par le biais de la rubrique « En bref », les membres sont mis au courant de l'actualité nationale et internationale ayant trait à la profession ; la partie Extranet est souvent complétée d'informations supplémentaires. En outre, l'Extranet dispose d'une rubrique « Documentation » comprenant les études, les normes, les recommandations, les assurances collectives, le Vademecum, le Code des sociétés, les communications aux membres, etc.

Le nombre de visiteurs sur le site d'accueil de l'IRE pour la période janvier 2003 à décembre 2003 s'élève à une moyenne de 24.470 visiteurs par mois.

14.3. Bibliothèque

Outre la gestion courante et classique des collections d'ouvrages et abonnements, sont également gérées et tenues à jour en bibliothèque différentes bases de données documentaires.

Ces bases de données documentaires sont alimentées par :

- d'une part la veille dite « informationnelle » (portant sur une sélection de sources électroniques législatives, institutionnelles et de presse, le tout tant au niveau national qu'international) ; et
- d'autre part le dépouillement de périodiques.

Toute l'information traitée est agencée en bases de données accessibles par le biais de logiciels de recherche, uniquement en bibliothèque. La consultation de ces ressources est réservée par priorité aux membres et aux stagiaires.

Cette année, un dépliant d'information relatif à la bibliothèque de l'Institut a été réalisé où les différents services offerts sont détaillés.

Le service « documentation » a accueilli en 2003, 92 visiteurs externes, traité et répondu à 163 demandes. Les collections comprennent quelque 3.000 volumes dont 140 ont été achetés ou reçus gracieusement cette année. La base de données d'articles de doctrine comprend quelque 1.400 références dont 400 indexées cette année.

14.4. *Helpdesk*

14.4.1. Principes

La mise sur pied d'un *helpdesk* a pour but d'offrir aux confrères un soutien effectif quand ceux-ci, dans le cadre de leurs activités professionnelles, sont confrontés à des problèmes de nature juridique ou technique pour lesquels eux-mêmes ne peuvent pas trouver d'avis ailleurs.

Le *helpdesk* s'efforce de répondre aux questions aussi rapidement que possible, même si certains problèmes nécessitent peut-être davantage de temps avant que la solution appropriée ne puisse être trouvée.

Les questions générales des non-réviseurs d'entreprises sont aussi prises en compte si elles sont relatives au fonctionnement du révisorat d'entreprises. En principe aucune réponse n'est donnée à des questions de nature ou de technique comptable à des non-réviseurs.

Il est utile de rappeler que les questions doivent toujours être formulées par écrit au *helpdesk*, par courrier, par fax ou par e-mail (helpdesk@ibr-ire.be). Les personnes qui posent des questions sont invitées à détailler leur question aussi précisément que possible et en même temps à donner leur propre vision du problème posé.

Bien entendu, les avis officiels de l'IRE ne peuvent être émis que par le Conseil ou par l'une des commissions permanentes (e.a. la Commission juridique, la Commission des Normes de révision, etc.). Les réponses du *helpdesk* n'ont pas la même valeur qu'un avis du Conseil et doivent donc être employées avec précaution, aussi à cause du fait que le *helpdesk* ne dispose pas toujours de toute l'information nécessaire pour se forger une opinion complète sur le problème.

14.4.2. Activités en 2003

En 2003 le *helpdesk*, créé au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, a entamé sa troisième année d'activités.

Le Conseil constate avec plaisir que beaucoup de confrères ont déjà fait appel à ce service. Au cours de l'année 2003, 300 questions ont été posées au *helpdesk*. Dans la plupart des cas, la réponse a pu être donnée endéans les deux semaines.

Les questions posées sont variées. Toutefois, les questions peuvent principalement être répertoriées dans les catégories suivantes : mandat de commissaire, apport en nature, dissolution, déontologie du réviseur d'entreprises et indépendance du commissaire.

Durant l'année 2003, un recueil a été élaboré reprenant les questions et les réponses concernant le mandat de commissaire. Cette brochure sera publiée en 2004 dans la série Etudes IRE. L'étude est divisée en quatre parties : la nomination du commissaire, la cessation du mandat de commissaire, la rémunération du commissaire et enfin les cas pratiques concernant le rapport de révision.

Comme les questions sont formulées de manière courte et directe, leur réponse sera pratique, sans trop de considération académique. Le recensement des questions publiées dans la brochure est à jour au 30 juin 2003.

Les questions et les réponses ont été structurées par Monsieur Michel VANDER LINDEN, réviseur d'entreprises honoraire et Monsieur Erwin VANDERSTAPPEN, conseiller juridique à l'IRE et responsable pour la coordination des activités du *helpdesk*. Leurs textes ont été revus par un comité de lecture composé de Madame Veerle VAN DE WALLE et de Messieurs Pierre P. BERGER, Bruno DE KLERCK, Michel DE WOLF, Paul PAUWELS et Jean Pierre VINCKE.

Comme annoncé dans le Rapport annuel 2002 (p. 91), l'intention est d'effectuer dans un futur proche une sélection des travaux du *helpdesk* en rapport avec les questions et les réponses qui peuvent offrir un intérêt large afin de les publier à échéance régulière sous le titre *Frequently Asked Questions* (FAQ) de l'Extranet.

XV

Chapitre XV
DISCIPLINE

15.1. Composition de la Commission de discipline et de la Commission d'appel

15.1.1. Absence de certains organes disciplinaires

Les mandats des magistrats de la Chambre d'expression française de la Commission de discipline, de la Chambre d'expression française de la Commission d'appel et de la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission d'appel sont remis à échéance le 15 juillet 2003.

Les membres magistrats avaient, en effet, été nommés par arrêté royal du 11 juillet 1997 (*M.B.*, 1^{er} octobre 1997), entré en vigueur le 15 juillet 1997 et ce pour un terme de six ans.

Toutefois, Monsieur Eric DURSIN, juge au Tribunal de commerce de Kortrijk, continue à siéger en tant que Président de la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission de discipline ayant été nommé à partir du 1^{er} juillet 2002.

Au cours de l'année 2003, l'Institut a invité les Ministres compétents à débiter en temps utile la procédure de nomination des mandats concernés, afin que la continuité de la discipline soit assurée. Ce problème a été souligné dans le *Mémoire au Gouvernement*⁽¹⁾.

Au moment de clôturer le présent rapport annuel, aucune nomination n'a eu lieu malgré les nombreux rappels et démarches entreprises par l'IRE auprès des Ministres compétents. L'IRE regrette vivement cette situation.

15.1.2. Les membres réviseurs d'entreprises

En ce qui concerne les membres réviseurs d'entreprises de la Commission de discipline, le Conseil a décidé de reconduire les mandats de Madame D. JACOBS et de Monsieur J.P. VINCKE en tant que membres effectifs de la Chambre d'expression française. Monsieur J.-M. JOIRIS a été désigné en tant que membre suppléant, en remplacement de Monsieur J. DELFORGE.

(1) IRE, *Mémoire au Gouvernement*, 2003, p. 11, point 4.1.1.

Le Conseil a également décidé de reconduire les mandats de Monsieur A. CLYBOUW et de Monsieur P. PAUWELS en tant que membres effectifs de la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission de discipline.

Monsieur F. CALUWAERTS a été désigné comme membre suppléant, en remplacement de Monsieur E. RISKE. Le mandat de Monsieur L. DE KEULENAER en tant que membre suppléant a été reconduit.

En ce qui concerne les membres réviseurs d'entreprises de la Commission d'appel, l'assemblée générale du mois d'avril 2003 a décidé de désigner comme membre effectif de la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission d'appel, Monsieur L. DISCRY qui remplace Monsieur D. VAN WOENSEL. Tous les autres membres-réviseurs effectifs et suppléants de la Chambre d'expression néerlandaise et d'expression française de la Commission d'appel restent en fonction, leurs mandats venant à expiration entre 2005 et 2008.

15.2. Etudes

L'IRE a édité une brochure « La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises », Etudes IRE, Droit 2003. Le Professeur B. TILLEMAN a publié une contribution dans cette brochure, « Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire ». Cette contribution contient une analyse de la procédure disciplinaire ainsi que des décisions des instances disciplinaires depuis 1985.

15.3. Statistiques disciplinaires

15.3.1. Prononcés en 2003

Un certain nombre de décisions des instances disciplinaires pour l'année 2003 (soit en première instance soit en appel) peuvent être représentées schématiquement comme suit (chiffres jusqu'au 31 décembre 2003 inclus) :

Sanctions disciplinaires à l'encontre des réviseurs ⁽¹⁾	Nombre de prononcés en 2003		Total
	F	N	
Avertissement	2	2	4
Réprimande	3	5	8
Suspension ⁽²⁾	4	9	13
Radiation	10	0	10
Interdiction d'accepter une nouvelle mission de commissaire dans une société déterminée	0	1	1
Non fondée ou retirée	2	0	2
Surséance à statuer	1	0	1
Sous-total	22	17	39
En cours ou en attente de fixation (à défaut de désignation de nouveaux magistrats)	5	11	16
Total	27	28	55

15.3.2. Nouveaux dossiers

Au cours de l'année 2003, le Conseil a décidé de transmettre 26 nouveaux dossiers aux instances disciplinaires.

Quinze dossiers (dont 5 francophones et 10 néerlandophones) concernent des manquements déontologiques et/ou techniques : 9 dossiers ont trait à des manquements aux normes et règles de déontologie (3 francophones et 6 néerlandophones) et 6 dossiers (2 francophones et 4 néerlandophones) sont relatifs à des manquements purement déontologiques.

Onze dossiers (dont 1 francophone et 10 néerlandophones) sont relatifs à des manquements administratifs, tels que non paiement de cotisations ou omission d'adresser à l'Institut l'enquête annuelle.

(1) Lorsque dans un même dossier aussi bien une personne physique qu'une personne morale ont été citées et que la sanction prononcée à leur encontre est identique, la sanction a été comptée une seule fois.

(2) Parmi lesquels : 3 suspensions pour une période de 8 jours (1 F et 2 N)
 2 suspensions pour une période de 15 jours (N)
 6 suspensions pour une période de 1 mois (2 F et 4 N)
 1 suspension pour une période de 2 mois (N)
 1 suspension pour une période de 1 an (F)

15.3.3. Statistiques – aperçu général

Ci-dessous sont reproduites les données ayant trait au nombre des dossiers disciplinaires où le Conseil de l'IRE a décidé le renvoi devant les instances disciplinaires de 1990 à 2003.

Année	Nombre de dossiers introduits
1990	20
1991	13
1992	16
1993	15
1994	13
1995	11
1996	8
1997	16
1998	9
1999	6
2000	2
2001	20
2002	37
2003	26
Total	212⁽¹⁾

Les statistiques disciplinaires qui suivent constituent un examen des décisions prononcées par les instances disciplinaires de l'IRE *du 1^{er} janvier 1991 au 31 décembre 2003*⁽²⁾.

Pendant cette période, 197 dossiers ont été traités en première instance. Deux dossiers ont été introduits sur l'initiative du Parquet et 1 sur l'initiative du Conseil supérieur des Professions économiques.

A l'encontre de ces 197 décisions, 59 appels ont été introduits devant la Commission d'appel (49 par le réviseur d'entreprises, 2 par le stagiaire,

(1) 212 dossiers dont 197 ont donné lieu à une décision disciplinaire entre le 1^{er} janvier 1991 et le 31 décembre 2003.

(2) Dans ces statistiques, ne sont pas reprises les décisions de renvoi par le Conseil devant les instances disciplinaires francophones prises après le 15 juillet 2003 : en effet, ces affaires n'ont pu être fixées devant les instances disciplinaires à défaut de désignation par le Roi de nouveaux magistrats.

7 par le Conseil et 1 par le Procureur général), ce qui représente un pourcentage de 30 %.

Cinq pourvois en cassation ont été introduits à l'encontre des 59 décisions de la Commission d'appel (3 pourvois ont été rejetés, 1 pourvoi a donné lieu à cassation de la décision attaquée et 1 pourvoi est actuellement pendant devant la Cour de cassation).

Enfin, force est de constater que :

- depuis la création de l'IRE jusqu'au 21 février 1985, uniquement 59 dossiers ont été traités par les instances disciplinaires ;
- du 21 février 1985 (date de la loi portant réforme du révisorat d'entreprises qui a changé la procédure disciplinaire) au 31 décembre 1990, 34 dossiers ont été traités par les instances disciplinaires ;
- du 1^{er} janvier 1991 au 31 décembre 2003, 197 dossiers ont été traités par les instances disciplinaires.

Ci-après, se trouve un aperçu des types d'infractions relevées par les instances disciplinaires, ainsi que des types de sanctions prononcées en première instance et en appel⁽¹⁾.

TYPES D'INFRACTIONS			
	F	N	Total
Administrative ⁽²⁾	37	51	88
Déontologique ⁽³⁾	22	37	59
Technique ⁽⁴⁾	9	17	26
Administrative et déontologique	9	2	11
Déontologique et technique	6	7	13
TOTAL	83	114	197

(1) Lorsque dans un même dossier aussi bien une personne physique qu'une personne morale ont été citées et que la sanction prononcée à leur encontre est identique, la sanction a été comptée une seule fois.

(2) Cotisation, enquête annuelle, déclaration sur l'honneur, etc.

(3) Secret professionnel, indépendance, manque de contact, principes de dignité, de probité et de délicatesse (A.R. du 10 janvier 1994), etc.

(4) Respect des normes.

TYPES DE SANCTIONS EN PREMIERE INSTANCE			
	F	N	Total
Avertissement	17	21	38
Réprimande	9	20	29
Suspension	14	48	62
Interdiction d'accepter/de continuer une mission	2	3	5
Radiation	19	9	28
Action non fondée/désistement	18	10	28
Surséance à statuer	1	0	1
Affaire en attente de fixation	2	0	2
Affaire en mise en continuation ou en délibéré	1	3	4
TOTAL	83	114	197

TYPES DE SANCTIONS EN APPEL			
	F	N	Total
Avertissement	0	4	4
Réprimande	5	3	8
Suspension	11	17	28
Interdiction d'accepter/de continuer une mission	1	1	2
Radiation	2	2	4
Action non fondée/désistement	5	4	9
Affaire en attente de fixation	1	0	1
Affaire mise en continuation	0	3	3
TOTAL	25	34	59

Ci-après se trouve un aperçu comparatif des sanctions prononcées en appel par rapport à celles prononcées en première instance.

COMMISSION D'APPEL VS. COMMISSION DE DISCIPLINE			
	F	N	Total
Confirmation	8	13	21
Sanction à la hausse	2	2	4
Sanction à la baisse	14	15	29
Affaire en attente de fixation ou mise en continuation	1	3	4
Désistement	0	1	1
TOTAL	25	34	59

15.4. Dossiers disciplinaires traités en 2003

15.4.1. Audiences en 2003

En 2003, la Chambre d'expression française de la Commission de discipline a siégé à neuf reprises, à savoir le 16 janvier 2003, le 1^{er} avril 2003, le 5 juin 2003, le 1^{er} juillet 2003, le 7 juillet 2003, le 14 juillet 2003, le 18 septembre 2003, le 11 décembre 2003 et le 18 décembre 2003.

La Chambre d'expression néerlandaise de la Commission de discipline a également siégé à neuf reprises, à savoir le 15 janvier 2003, le 12 mars 2003, le 19 mars 2003, le 16 avril 2003, le 13 mai 2003, le 14 juillet 2003, le 26 septembre 2003, le 18 novembre 2003 et le 9 décembre 2003.

En 2003, la Chambre d'expression française de la Commission d'appel a siégé à trois reprises, à savoir le 19 mai 2003, le 1^{er} juillet 2003 et le 25 novembre 2003.

La Chambre d'expression néerlandaise de la Commission d'appel a également siégé à trois reprises, à savoir le 23 octobre 2003, le 3 décembre 2003 et le 10 décembre 2003.

15.4.2. Extraits de décisions

► 0154/2000/N et 154bis/2000/N – Tuchtcommissie décision frappée d'appel

Indépendance – honoraires anormalement bas – interdiction de liens entre les honoraires liés au mandat et les honoraires liés à d'autres services

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2000 (p. 186), la Commission de discipline a prononcé à l'égard du réviseur d'entreprises (« X ») concerné ainsi qu'à l'encontre de la société de révision (« XYZ ») une interdiction d'accepter, pendant une période de trois ans, une nouvelle mission de commissaire de la société (A).

Les arguments sont les suivants :

« 4. In het verslag d.d. 5 mei 2000 van de Raad wordt uiteengezet dat een onderzoek werd ingesteld door de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening naar aanleiding van een beperkte bevraging voor het benoemen van een commissaris-revisor voor (A).

Een aantal revisorenkantoren werden aangeschreven met het oog op het indienen van hun kandidatuur tegen 20 september 1996.

Er werd op 20 september 1996 een uitvoerig gemotiveerde offerte ingediend door {XYZ}. Deze offerte werd ondertekend door de heren (...). De door {XYZ} voor deze controleopdracht gevraagde jaarlijkse vergoeding bedroeg 400.000 BEF en het aantal uren dat aan de opdracht zou besteed worden 400. De heer {X} werd voorgesteld als verantwoordelijke vennoot.

Naast {XYZ} dienden ook de kantoren (...) een offerte in.

Het door deze andere inschrijvers vooropgestelde aantal uren schommelde tussen 511 en 950 en de jaarlijkse vergoeding tussen 1.250.000 en 3.250.000 BEF.

(A) stelde tijdens de zitting van 7 oktober 1996 « de heer {X} van {XYZ}, lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren », voor een periode van drie jaar vanaf de datum van de beslissing, aan als commissaris-revisor van (A) tegen een jaarlijkse vergoeding van 400.000 BEF. De aanstelling werd meegedeeld aan de heer {X} « p/a {XYZ} Bedrijfsrevisoren » met brief d.d. 17 oktober 1996 van (A).

5. In zijn verslag aan de Tuchtcommissie stelt de Raad dat een onderzoek werd verricht van de diverse ingediende offertes en dat aldus werd vastgesteld dat de

globale jaarlijkse vergoeding voor de werkzaamheden van commissaris-revisor van (A), voorgesteld door {XYZ}, ongeveer 20 % bedroeg van het gemiddelde van alle ingediende offertes, hetgeen abnormaal laag was.

(...)

10. Volgens de Raad hebben {X} en {XYZ} artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994 miskend. Deze bepaling schrijft voor dat het bedrag van het ereloon van de bedrijfsrevisor moet worden bepaald in functie van de complexiteit van de opdracht, de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het Instituut, vereist zijn.

Dit impliceert volgens de Raad dat een bedrijfsrevisor geen opdracht mag aannemen aan financiële voorwaarden die de goede uitoefening ervan in het gedrang zouden kunnen brengen. Daarom moet het honorariumbedrag hoog genoeg zijn om de volle kost van de controle te dekken. Het moet een eerlijke vergoeding uitmaken die hem toelaat kwaliteitsvol werk te leveren, zodanig dat zijn onafhankelijkheid en zijn integriteit gewaarborgd worden. De oproep tot concurrentie, die inherent is aan de offerte-aanvraag, ontslaat de bedrijfsrevisor volgens de Raad niet van de strikte naleving van deze verplichting.

De Raad is van oordeel dat, gelet op de complexiteit en de omvang van de opdracht van commissaris-revisor van (A) en de hierbij na te leven controle-normen, een globale jaarlijkse vergoeding voor die opdracht van 400.000 BEF per jaar kennelijk en manifest te laag is.

De Raad stelt vast dat deze lage jaarlijkse vergoeding bewerkstelligd werd enerzijds door een zeer laag uurtarief van 1.000 BEF en anderzijds door de vermelding in de offerte van een laag aantal uren (400) nodig om de opdracht uit te voeren.

Volgens de Raad hebben de heer {X} en {XYZ} het voorschrift van artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994 niet nageleefd, de eerste door namens {XYZ} een offerte op te stellen en in te dienen waarbij een dergelijke lage jaarlijkse vergoeding werd voorzien, teneinde de opdracht van commissaris-revisor in (A) absoluut te verwerven, de tweede door een dergelijke offerte in te dienen.

11. Een tweede inbreuk bestaat volgens de Raad in de miskening van de verplichting vervat in artikel 18ter § 1, 4° van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, mede gelet op de voorschriften vervat in de artikelen 11 en 26 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 18ter, § 1, 4° van de wet van 22 juli 1953 bepaalt dat het Instituut overeenkomstig zijn doel toeziet op de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten, in het bijzonder dat ze geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen.

Artikel 11 van het K.B. van 10 januari 1994 bepaalt dat, behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel, mag ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen.

Artikel 26 van hetzelfde K.B. bepaalt dat het de bedrijfsrevisor verboden is om rechtstreeks of onrechtstreeks meerdere al dan niet verbonden diensten, waaronder een revisorale opdracht, aan te bieden. De vergoeding voor een revisorale opdracht mag in geen enkel opzicht afhankelijk zijn van andere diensten die door de bedrijfsrevisor, of door een persoon met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, worden verstrekt in dezelfde onderneming of in een verbonden onderneming.

Volgens de Raad volgt uit de samenlezing van die twee voorschriften dat de bedrijfsrevisor de vergoeding voor een revisorale opdracht correct volgens de regels moet vaststellen en niet een lager bedrag mag voorstellen of overeenkomen met de intentie of de hoop andere voordelen te ontvangen of te behouden ofwel voor hemzelf ofwel voor personen met wie hij een beroepsmatig samenwerkingsverband heeft, bij voorbeeld het voordeel van het leveren van andere diensten voor de cliënt.

De Raad verwijst in dit verband naar haar aanbevelingen, waarin zij gesteld heeft dat het moeilijk verzoenbaar zou zijn met de plichtenleer een opdracht te aanvaarden tegen voorwaarden die klaarblijkelijk ontoereikend zijn om zich zodoende in de vennootschap te introduceren en kort daarna werkzaamheden uit te voeren die afzonderlijk zouden bezoldigd worden.

Volgens de Raad zou het aanvaarden van een opdracht tegen een lage bezoldiging met de intentie andere voordelen te verkrijgen, de objectieve uitvoering ervan in het gedrang kunnen brengen en een inbreuk uitmaken op de verplichting, vervat in artikel 18ter, § 1, 4° van de wet van 22 juli 1953, omdat de bedrijfsrevisor dan afhankelijk wordt van de welwillendheid van zijn cliënt om al dan niet andere voordelen toe te kennen.

De Raad stelt dat de heer {X} tijdens zijn onderhoud van 21 maart 1997 met de Commissie van Toezicht meegedeeld heeft dat voor de opdracht van commissaris-revisor van (A) een zeer lage vergoeding werd voorzien « om later een geprivilegieerde gesprekspartner te zijn voor eventuele mogelijke prijsoffertes ».

De Raad leidt daaruit af dat {XYZ}, die handelde door bedrijfsrevisor {X}, aldus de intentie had een lage vergoeding voor de opdracht overeen te komen met het oog op het bekomen van eventuele andere voordelen, namelijk opdrachten vanwege (A). De andere opdrachten zouden dan de lage vergoeding voor de opdracht van commissaris-revisor compenseren.

(...)

12. Een derde inbreuk bestaat volgens de Raad in de miskennis van de artikelen 8, 11, 12 § 3, en 14 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Overeenkomstig artikel 8 van het K.B. van 10 januari 1994 mag de bedrijfsrevisor slechts een revisorale opdracht uitvoeren en een verslag of een oordeel geven, in zoverre zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd door zijn eigen rechtschapen en objectieve houding, alsook door de houding van de medewerkers en deskundigen waarop hij een beroep doet.

Het artikel 11 van hetzelfde K.B. werd hoger reeds aangehaald (zie vorig randnummer).

Artikel 12 § 3 van het K.B. van 10 januari 1994 verbiedt de bedrijfsrevisor in een onderneming waar hij een revisorale opdracht uitvoert, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht dan de revisorale opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen.

Artikel 14 van hetzelfde K.B. bepaalt dat, indien personen met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, diensten verrichten voor de gecontroleerde vennootschap, de bedrijfsrevisor zal nagaan of de aard en de omvang van die diensten zijn eigen onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen.

Het is de stelling van de Raad dat het beroep van bedrijfsrevisor als onafhankelijk moet worden ervaren door al wie geroepen is om inzage te nemen van een verslag of van een verklaring van een bedrijfsrevisor of daar gebruik van te maken. Als de concrete omstandigheden waarin een bedrijfsrevisor zijn reviso-

rale opdracht uitvoert van die aard is dat bij derden twijfels kunnen rijzen over zijn onafhankelijkheid en onpartijdigheid, moet de bedrijfsrevisor zijn tussenkomst weigeren of ervoor zorgen dat die concrete omstandigheden gewijzigd worden.

(...)

Daaruit en uit de vaststelling dat de heer {X} verklaard heeft dat de jaarlijkse vergoeding voor de functie van commissaris-revisor van (A) zeer laag werd gesteld « om later een geprivilegieerde gesprekspartner te zijn voor eventuele mogelijke prijsoffertes » leidt de Raad af dat het de bedoeling was van {XYZ} om ook tijdens de uitoefening van de functie van commissaris-revisor van (A) voor zichzelf of voor personen waarmee zij een beroepsmatig verband heeft bijkomende opdrachten van (A) te bekomen.

Deze concrete omstandigheden zijn volgens de Raad van die aard dat zij ernstige twijfels teweegbrengen omtrent de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid waarmee {XYZ} en de heer {X} de functie van commissaris-revisor van (A) vervullen. Minstens werd een schijn van afhankelijkheid geschapen.

(...)

Tenslotte stelt de Raad dat de heer {X} en {XYZ} gelet op de hoger aangehaalde concrete omstandigheden dienden te weten dat zij de opdracht van commissaris-revisor van (A) niet in volle onafhankelijkheid konden uitoefenen. Door deze opdracht niettemin uit te voeren en na te laten te onderzoeken of de aard en de omvang van de andere opdrachten de onafhankelijkheid vereist voor de uitvoering van die functie niet in het gedrang brachten, hebben zij volgens de Raad de artikelen 12 § 3 en 14 van het K.B. van 10 januari 1994 geschonden.

(...)

Ten gronde

De bedrijfsrevisor, die als commissaris-revisor van (A) werd benoemd

41. *De tuchtprocedure betreft beweerde inbreuken, gepleegd door de bedrijfsrevisor die als commissaris-revisor van (A) werd benoemd met ingang van 7 oktober 1996. {XYZ} houdt voor dat het de heer {X} persoonlijk is die met deze opdracht werd belast. (...)*

42. *De Tuchtcommissie stelt evenwel vast dat uit alle gegevens van het dossier*

blijkt dat het niet de heer {X} in persoonlijke naam is, maar {XYZ}, voor wie als vertegenwoordiger in de zin van het toenmalige artikel 33 § 2 van de wet van 22 juli 1953 de heer {X} werd aangeduid, die met de opdracht werd belast. Dit blijkt onder meer uit de volgende stukken van het dossier :

- (A) heeft in het kader van de beperkte offerteaanvraag die werd uitgeschreven, niet de heer {X}, maar {XYZ} aangeschreven (...);
- de offerte (...) was gesteld op briefpapier van {XYZ} en werd ondertekend door de heren {X} én {Y};
- in bijlage 3 bij de offerte werd een overzicht gegeven van het « {XYZ} Client Service Team » dat zou instaan voor de uitvoering van de opdracht. Blijkens de bijgevoegde curricula waren de personen die, samen met de heer {X}, deel uitmaakten van dit team, alle verbonden aan of in dienst van {XYZ};
- het voorgelegde ontvangstbewijs (...) maakt melding van het feit dat de heer (...), Directeur-generaal van (A), 3 exemplaren heeft ontvangen van « de heer {X}, firma {XYZ} ». Wanneer de offerte in persoonlijke naam zou zijn gebeurd, was de verwijzing naar {XYZ} overbodig;
- in de overwegingen van de (...) beslissing van (...) wordt een opsomming gegeven van de revisorenkantoren die werden aangeschreven. {XYZ} maakte daar deel van uit, de heer {X} niet;
- volgens dezelfde (...) beslissing werd « {X} van {XYZ} » als commissaris-revisor benoemd. De vermelding « van {XYZ} » was overbodig, indien de heer {X} persoonlijk was benoemd. Overigens kon de heer {X} in persoonlijke naam niet in aanmerking komen voor benoeming, aangezien aan hem geen offerteaanvraag was gedaan en hij geen offerte had ingediend;
- de aangehaalde offerte werd in een brief (...) aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren overgemaakt door {XYZ}. (...);
- het controleverslag van de commissaris-revisor, (...) met betrekking tot de jaarrekening afgesloten op 31 december 1997, is ondertekend door « {XYZ} » « Commissaris-revisor, vertegenwoordigd door {X}, Bedrijfsrevisor, Lid van het College van Commissarissen » (...).
- de facturatie voor de controleopdracht gebeurde door {XYZ} en niet door de heer {X}. Dit blijkt uit de brief (...), waarin een opsomming wordt gegeven van de facturatie vanuit {XYZ} aan (A) « buiten de normale vaste vergoeding van Commissaris-Revisor ».

Uit het voorgaande blijkt ondubbelzinnig dat het {XYZ} is die als commissaris-revisor van (A) werd aangesteld. (...)

43. Op basis van de hoger aangehaalde transparantieregels, vervat in het toen-

malige artikel 33 § 2 van de wet van 22 juli 1953, thans artikel 132, eerste lid W. Venn., is de heer {X}, als vertegenwoordiger van {XYZ}, belast met de opdracht in naam en voor rekening van deze laatste, met {XYZ} tuchtrechtelijk aansprakelijk voor de eventuele inbreuken gepleegd in het kader of naar aanleiding van de uitoefening van deze controleopdracht.

Inbreuk op artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994

44. {XYZ} en {X} betwisten dat de door hen op 400.000 BEF per jaar vastgestelde vergoeding voor het uitoefenen van de controleopdracht van (A) niet bepaald werd in functie van de complexiteit van de opdracht, de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het Instituut, vereist zijn. Volgens hen werd geen inbreuk gepleegd op artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994.

(...)

46. De Tuchtcommissie stelt vast dat het voorschrift van artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994 geen tarifiering inhoudt van de prestaties van de bedrijfsrevisoren, terwijl het hen evenmin oplegt een bepaalde minimumvergoeding te vragen voor de uitoefening van hun controle- of andere opdrachten. Door de wet wordt aan het Instituut onder meer de opdracht gegeven toezicht uit te oefenen op de behoorlijke uitvoering van aan haar leden toevertrouwde opdrachten (art. 2 van de wet van 22 juli 1953). Deze behoorlijke uitvoering vereist dat daarvoor een vergoeding wordt gevraagd die wordt bepaald, gelet op de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het Instituut, vereist zijn.

*Door artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994 wordt geen tarief opgelegd, noch een minimumvergoeding bepaald. Het voorschrift strekt er enkel toe te verbieden dat een opdracht aanvaard wordt aan financiële voorwaarden die de goede uitoefening ervan in het gedrang zouden kunnen brengen (zie *Vademecum Plichtenleer & Controlenormen*, 2001, p. 418). Deze bepaling brengt de vrije mededinging tussen de bedrijfsrevisoren geenszins in het gedrang. Zij is noodzakelijk om de behoorlijke uitoefening van de maatschappelijke opdracht die de bedrijfsrevisor heeft te waarborgen en als zodanig niet strijdig met het mededingingsrecht (cfr. *H.v.J.*, 19 februari 2002, *T.B.H.*, 2002, 403).*

47. De Tuchtcommissie stelt vast dat {XYZ} in 1996 een offerte heeft gedaan voor het uitvoeren van de controle opdracht voor (A) voor een globale ver-

goeding van 400.000 BEF, zijnde 400 uren prestaties aan een uurtarief van 1.000 BEF per uur. Acht andere bedrijfsrevisorenkantoren dienden ook een offerte in. De laagste prijs van deze concurrenten van {XYZ} bedroeg 1.250.000 BEF, vermeerderd met 400.000 BEF voor het eerste jaar, de hoogste 3.250.000 BEF. Gemiddeld vroegen deze concurrenten – abstractie gemaakt van de eenmalige verbodiging gedurende het eerste jaar, die één van hen wenste te bekomen – 2.023.625 BEF per jaar. Het aantal uren dat deze andere kantoren meenden nodig te hebben voor de uitvoering van de controleopdracht schommelde tussen 511 en 950, met een gemiddelde van 659,25, waarbij twee kantoren bijkomende uren in rekening brachten voor het eerste jaar van de opdracht. Het uurtarief dat de concurrenten van {XYZ} in hun offerte vermeldde schommelde tussen 2.295 en 3.000 BEF, met een gemiddelde van 2750 BEF.

De vaststelling dat {XYZ} een vergoeding vroeg die minder dan 20 % bedroeg van het gemiddelde van de overige inschrijvers, dat haar uurtarief 36 % bedroeg van het gemiddelde van haar concurrenten en dat zij de opdracht zou uitvoeren in 60 % van de tijd die de anderen daarvoor gemiddeld meenden nodig te hebben, bewijst op zich niet dat het bedrag van de vergoeding niet bepaald werd in functie van de complexiteit van de opdracht en van de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die vereist waren. In het kader van een vrije mededinging stond het elke inschrijver vrij om aan een zo concurrentieel mogelijke prijs een offerte in te dienen.

De afwijking, niet enkel met het gemiddelde, maar ook met de concurrent die als tweede goedkoopste uit de bus kwam, was wel in die mate significant, dat dit ernstige vragen doet rijzen over de vraag of het mogelijk was om tegen deze vergoeding de controleopdracht op een behoorlijke wijze uit te voeren.

48. In hun verweerschrift nemen de heer {X} en {XYZ} een tabel op, waarin zij de prijs, het aantal uren en het uurtarief weergeven dat werd voorgesteld bij de offertes die in 1999 werden overgemaakt aan (A) voor dezelfde controleopdracht.

Daaruit blijkt dat {XYZ} een globale prijs van 450.000 BEF per jaar vroeg, op basis van 360 uren prestaties aan 1.250 BEF per uur. De gemiddelde prijs die door 11 concurrenten werd gevraagd, beliep 1.042.835 BEF. Het gemiddelde aantal te presteren uren was 405 en het gemiddelde uurtarief 2470 BEF. De verschillen waren kleiner, in die zin dat de vergoeding van {XYZ} 43 % van het gemiddelde bedroeg, het aantal te presteren uren 89 % en het uurtarief 50,6 %. De verschillen bleven ook dan nog opmerkelijk, alhoe-

wel in 1999 één kantoor een offerte deed om de opdracht nog goedkoper uit te voeren, namelijk voor 384.000 BEF.

Wat er ook van zij, de tuchtvordering tegen {XYZ} en de heer {X} heeft betrekking op een beweerde inbreuk op artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994 naar aanleiding van de offerte die voor deze controleopdracht werd uitgebracht in 1996, zodat deze gegevens niet relevant zijn voor de beoordeling van deze zaak.

49. Bij de beoordeling van de vraag of {XYZ} en de heer {X} een inbreuk hebben begaan op artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994 is de vraag welke de motieven waren voor het maken van een offerte aan een in vergelijking met de andere inschrijvers zeer lage prijs, niet aan de orde. Evenmin van belang is het te weten of de opdracht daadwerkelijk op behoorlijke wijze werd uitgevoerd. Er zijn overigens geen gegevens voorhanden waaruit blijkt dat dit niet het geval zou zijn geweest. In het kader van de vraag of artikel 23 werd geschonden, gaat het er enkel om te weten of de gevraagde vergoeding verantwoord was, gelet op de te leveren prestaties.

Aan de hand van de stukken, zowel deze voorgelegd door de Raad als door de heer {X} en {XYZ}, blijkt dat dit niet het geval was.

Uit het door de heer {X} en {XYZ} voorgelegde overzicht van de prestaties over 1997, blijkt dat voor de audit van (A) 490 uren werden gepresteerd en dat deze prestaties « interne uurlasten » vertegenwoordigden voor een bedrag van 2.070.000 BEF, exclusief B.T.W. (...). Dit betekent dat, wanneer alle in het kader van de controleopdracht gepresteerde uren, zouden gefactureerd zijn aan het voor elk van de personen van {XYZ} die eraan meewerkten geldende uurtarief, 2.070.000 BEF had dienen aangerekend te worden aan (A). Daarvan werd volgens dit overzicht, conform de offerte, slechts 400.000 BEF gefactureerd, zijnde 19 %. Dit percentage stemt ongeveer overeen met de verhouding tussen de offerteprijs van {XYZ} voor de controleopdracht en het gemiddelde van de offerte van haar concurrenten.

Volgens het overzicht van de facturatie dat de heer {X} en {XYZ} als stuk 29 voorleggen, heeft laatstgenoemde voor de audit van de rekeningen over 1997, boven het overeengekomen bedrag van 400.000 BEF, nog een bijkomende som van 412.250 BEF gefactureerd.

In verband met de audit over de rekeningen over 1998 zijn de gegevens in verband met de werkelijke geleverde prestaties op basis van het gebruikelijke uur-

tarief niet voorbanden, doch blijkens hetzelfde overzicht, rekende {XYZ} daarvoor nog 390.000 BEF extra aan, boven de overeengekomen 400.000 BEF.

50. Uit de voorliggende gegevens blijkt dat het aantal uren dat voor de audit van de rekeningen volgens de offerte in rekening werd gebracht, aanzienlijk lager lag dan het gemiddelde van de concurrenten, doch dit volstaat op zich niet om te besluiten dat het vaststaat dat de vooropgestelde tijdsbesteding onvoldoende was om de opdracht behoorlijk uit te voeren. Er kan immers rekening gehouden worden met het feit dat {XYZ}, gelet op eerdere opdrachten en projecten, die zij voor (A) had uitgevoerd, reeds over informatie beschikte in verband met de structuur en werking van deze cliënt, (...).

Dat de controleopdracht kennelijk niet op behoorlijke wijze kon uitgevoerd worden met aanrekening van de vooropgestelde som van 400.000 BEF, was voornamelijk het gevolg van het feit dat deze vergoeding werd bepaald op basis van een uurtarief dat, in tegenstelling tot wat de heer {X} en {XYZ} voorhouden, manifest beneden de kostprijs was.

{XYZ} en de heer {X} houden voor dat de kostprijs 917 BEF per uur beliep. Zij beroepen zich daarvoor op een intern verslag van de vennoten van {XYZ} over het boekjaar afgesloten op 30 juni 1996. Daaruit blijkt dat de kostprijs per uur, op basis van de « beschikbare » uren, 917 BEF per uur bedraagt voor de medewerkers. Uit hetzelfde document blijkt evenwel dat de gemiddelde kostprijs van de effectief gepresteerde of factureerbare uren gevoelig hoger ligt.

In de tweede tabel in dit stuk 45 is sprake van :

- het totaal uren, zijnde het totaal aan de medewerkers uitbetaalde uren ;*
- beschikbare uren, dit zijn uren die beschikbaar zijn voor prestaties, met inbegrip van niet doorgerekende uren ;*
- bezettingsgraad, dit is de verhouding in procent tussen de effectief aan de cliënte doorgerekende uren en hetzij de totale uren, hetzij de beschikbare uren.*

Op basis van de cijfers vermeld in deze tabel stelt men vast dat het effectief aantal doorgerekende uren in 1996 ongeveer 329.000 bedroeg, namelijk :

- totaal aantal uren (513.778) x bezettingsgraad van het totaal aantal uren (64,04 %) = 329.023*
- beschikbare uren (423.803) x bezettingsgraad van de beschikbare uren (77,63 %) = 328.998*

Rekening houdend met het totaal bedrag der directe kosten van de medewerkers

en de vennoten van {XYZ}, zoals vermeld in de eerste tabel van stuk 45, was de gemiddelde kostprijs :

- per aan de medewerker uitbetaald uur : 470.907.000 BEF/513.778 uren = 917 BEF per uur
- per beschikbaar uur : 470.907.000/423.803 uren = 1.111 BEF per uur
- per doorgerekend uur : 470.907.000 BEF/329.000 uren = 1.431 BEF per uur.

De directe kostprijs van een medewerker van {XYZ} per aan de cliënt gefactureerd uur, beliep in 1996 dus 1.431 BEF.

Daarbij is nog geen rekening gehouden met de indirecte kosten en de winstmarge voor de bepaling van het facturatieuurtarief per uur. Uit het overzicht van de prestatie in 1997, dat door {XYZ} zelf werd meegedeeld en dat als bijlage bij stuk 23 van de Raad wordt overgelegd, blijkt dat 490 uren voor de audit gepresteerd werden en dat dit overeenstemde met een normale facturatie van 2.070.000 BEF. Daaruit blijkt dat het gemiddelde facturatieuurtarief voor deze prestaties 4.226 BEF bedroeg.

Wanneer men aanneemt dat de directe kostprijs voor 1997 vergelijkbaar was met deze in 1996, dan vertegenwoordigt de directe kostprijs (1.431 BEF) daarin ongeveer 1/3.

Uit de eigen stukken van de heer {X} en {XYZ} blijkt aldus dat de offerte voor de controleopdracht van (A) werd gedaan aan een uurtarief dat slechts 70 % bedroeg van de directe kostprijs van de medewerkers per gefactureerd uur, laat staan dat daarmee het aandeel in de indirecte kosten kon gedekt worden of dat er nog een winstmarge op zou genomen zijn.

51. De Tuchtcommissie stelt aldus vast dat volgens {XYZ} zelf 400 uren diende besteed te worden aan de controleopdracht voor (A). In 1997 bleek dit in werkelijkheid 490 uren te zijn en na drie jaar de opdracht te hebben uitgevoerd, was zij van oordeel daarvoor nog 360 uren per jaar nodig te hebben.

Het aangerekende tarief van 1.000 BEF per uur bedroeg minder dan één vierde van het gemiddelde normale uurtarief waaraan de personen die in het kader van de controleopdracht prestaties leverden, voor {XYZ} werkten. De overeengekomen vergoeding van 400.000 BEF per jaar vertegenwoordigde slechts 19 % van het factureerbaar bedrag van de werkelijk voor deze audit geleverde prestaties. Op basis van dit uurtarief werd slechts 70 % van de directe kostprijs gedekt.

Deze gegevens tonen aan dat de vergoeding die {XYZ} vroeg voor de controleopdracht van (A) kennelijk ontoereikend was om de opdracht behoorlijk uit te voeren. Zij kon deze opdracht slechts op een voor haar bedrijfseconomisch verantwoorde wijze uitvoeren indien zij er beduidend minder uren aan presteerde dan was vooropgesteld en dat, gelet op de complexiteit van de controleopdracht, noodzakelijk was.

De discrepantie is dermate groot, dat {XYZ} en de heer {X}, niet onwetend konden zijn van het feit dat het vastgestelde bedrag ontoereikend was, ongeacht het feit of er – ondanks het feit dat zij voorbeelden (A) reeds te kennen en de risico's goed te kunnen inschatten – onvoorziene bijkomende prestaties dienden geleverd te worden. Niettemin hebben zij aangeboden om de opdracht tegen deze vergoeding uit te voeren.

Dergelijke handelswijze is ten zeerste laakbaar en getuigt van een gebrek aan respect ten aanzien van zowel de cliënt als van de confraters. Tegenover de cliënt werd een vergoeding voorgesteld die voor hem aantrekkelijk is, maar voor de bedrijfsrevisor verlieslatend, tenzij de opdracht niet behoorlijk wordt uitgevoerd of tenzij het verlies voor deze opdracht gecompenseerd wordt door een (te) hoge vergoeding aan te rekenen voor andere opdrachten aan dezelfde of aan andere cliënten. De andere bedrijfsrevisoren, die wel een correcte vergoeding bedingen, kregen geen eerlijke kans op mee te dingen voor de opdracht.

De Tuchtcommissie besluit dat de vergoeding die bepaald werd met het oog op het uitvoeren van de controleopdracht van (A) niet in functie was van de complexiteit van de opdracht, de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het Instituut, vereist zijn. {XYZ} en de heer {X} hebben dan ook een ernstige inbreuk gemaakt op artikel 23 van het K.B. van 10 januari 1994, zodat de eerste tenlastelegging bewezen is.

Miskening van artikel 18 ter § 1, 4° van de wet van 22 juli 1953, mede gelet op de artikelen 11 en 26 van het K.B. van 10 januari 1994

52. De Raad stelt dat de heer {X} als bedrijfsrevisor, bij het opstellen en indienen van de offerte namens de C.V. {XYZ} Bedrijfsrevisoren, en de C.V. {XYZ} Bedrijfsrevisoren, door het indienen van de offerte op haar naam, de plicht vervat in artikel 18 ter § 1, 4° van de wet van 22 juli 1953 hebben miskend, dit mede gelet op de bepalingen vervat in de artikelen 11 en 26 van het K.B. van 10 januari 1994.

Blijkens dit deel van de vordering van de Raad wordt er aldus een tucht-

sanctie gevorderd op grond van artikel 18 ter § 1, 4° van de wet van 22 juli 1953.

Daarin wordt bepaald dat het Instituut overeenkomstig zijn doel toeziet op de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten, in het bijzonder dat ze geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen.

(...)

Miskenning van de artikelen 8, 11, 12 § 3 en 14 van het K.B. van 10 januari 1994

53. Overeenkomstig artikel 8 van het K.B. van 10 januari 1994 mag de bedrijfsrevisor slechts een revisorale opdracht uitvoeren en een verslag of een oordeel geven, in zoverre zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd door zijn eigen rechtschapen en objectieve houding, alsook door de houding van de medewerkers en deskundigen waarop hij een beroep doet.

Uit de loutere vaststelling dat {XYZ}, naast zijn controleopdracht nog andere opdrachten uitvoerde, zowel vooraleer als nadat zij als commissaris-revisor van (A) werd aangesteld, kan niet besloten worden dat hij niet langer over de vereiste onpartijdigheid beschikt om zijn controleopdracht uit te voeren. De heer {X} en {XYZ} wijzen er terecht op dat het Instituut zelf de bedrijfsrevisor heeft gepromoot als iemand die, naast de audit van de jaarrekening, zich kan « ontpoppen als een adviseur en begeleider in het zoeken naar oplossingen voor specifieke problemen, die zich binnen de onderneming kunnen voordoen op het vlak van haar administratieve en boekhoudkundige organisatie, waarderingsproblemen, enzovoort. Aangezien bij een controlefunctie ook het belastingrecht aan bod komt, kan het voor de onderneming belangrijk zijn in deze materies het advies van de bedrijfsrevisor in te winnen » (tekst op de website van het Instituut – stuk 38 van de heer {X} en {XYZ}). In de mate dat het Instituut, dat weliswaar benadrukt dat een en ander dient te gebeuren « met inachtneming van de principes van de onafhankelijkheid », uitdrukkelijk toestaat en zelfs aanbeveelt dat de revisor naast zijn controleopdracht ook andere opdrachten uitvoert, kan zij het feit dat deze opdrachten gecombineerd werden niet als zodanig als een inbreuk op de onpartijdigheid van de revisor beschouwen.

Er mag overigens niet uit het oog verloren worden dat de feiten, die het voorwerp uitmaken van deze tuchtvordering dateren van lang vóór de wet van 2 augustus 2002 inzake corporate governance.

Uit het feit dat de heren {Y} en {X} de hoger aangehaalde verklaring zou afgelegd hebben, kan evenmin besloten worden dat {XYZ} in de uitoefening van haar revisorale opdracht niet onpartijdig zou zijn geweest.

Daartegenover stelt dat Tuchtcommissie vast dat minstens de schijn werd gewekt dat {XYZ} niet onpartijdig was in de uitoefening van haar controleopdracht door daarvoor een vergoeding aan te rekenen die volstrekt onvoldoende is om de opdracht behoorlijk uit te voeren. De onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de bedrijfsrevisor wordt onder meer gewaarborgd door een vergoeding te bedingen die voldoende is om de opdracht op behoorlijke wijze uit te oefenen. Door een opdracht te aanvaarden tegen een vergoeding die kennelijk onvoldoende is, neemt de revisor een houding aan waardoor bij derden minstens de schijn wordt gewekt dat hij zijn opdracht niet in alle ernst en onpartijdig zal uitvoeren, dan wel dat hij zich in een afhankelijke en dus niet langer onpartijdige positie plaatst tegenover zijn opdrachtgever, waarbij de indruk ontstaat dat de ontoereikende vergoeding voor de controleopdracht zal gecompenseerd worden door andere, wel lucratieve opdrachten.

De Tuchtcommissie acht dan ook een inbreuk op artikel 8 van het K.B. van 10 januari 1994 bewezen. De vaststelling dat niet is aangetoond dat {XYZ} daadwerkelijk tekortgeschoten is in de uitvoering van haar controleopdracht, doet geen afbreuk aan het bestaan van een inbreuk op dit artikel, omdat het niet volstaat dat de bedrijfsrevisor onpartijdig is, doch dat bovendien vereist is dat deze partijdigheid wordt gewaarborgd, hetgeen niet het geval is wanneer hij voor zijn opdracht een kennelijk onvoldoende vergoeding bedingt.

54. Artikel 11 van het K.B. van 10 januari 1994 bepaalt dat, behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel, mag ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen.

Volgens de Raad blijkt de schending van deze bepaling uit de verklaring van de heren {Y} en {X} tijdens het onderhoud van 21 maart 1997 met de Commissie van Toezicht dat voor de opdracht van commissaris-revisor van (A) een zeer lage vergoeding werd voorzien « om later een geprivilegieerde gesprekspartner te zijn voor eventuele mogelijke prijsoffertes ». In hun verweerschrift betwisten {XYZ} en de heer {X} voor het eerst dat dit werd gezegd.

Zonder zich uit te spreken over deze betwisting en over de bewijswaarde van de niet tegengesproken brief van 21 april 1997, is de Tuchtcommissie van oordeel

dat, zelfs indien bewezen is dat de heren {Y} en {X} een dergelijke verklaring hebben afgelegd, daaruit niet wettelijk kan afgeleid worden dat het bewezen is dat {XYZ} een andere vergoeding ontvangen heeft die een rechtstreekse vergoeding inhoudt voor haar revisorale opdracht of die ertoe zou strekken haar een welwillende houding te doen aannemen.

Uit het overzicht van de facturatie door {XYZ} Bedrijfsrevisoren en andere {XYZ} vennootschappen, dat {XYZ} en de heer {X} als stuk 29 voorleggen, en dat door de Raad niet werd weerlegd, blijkt dat {XYZ} Bedrijfsrevisoren reeds in 1994, 1995 en 1996 respectievelijk 3.300.000, 4.560.000 en 5.720.000 BEF factureerde aan (A).

Vanaf 1997 werd aan dezelfde cliënt ook gefactureerd door vennootschappen verbonden met {XYZ} Bedrijfsrevisoren. De totale facturatie van alle {XYZ} vennootschappen bedroeg voor dat jaar 11.522.194 BEF. Daarvan werd 7.493.544 BEF gefactureerd door {XYZ} Consultants. In 1998 bedroeg de totale facturatie van de {XYZ} vennootschappen aan (A) 4.545.790 BEF. In 1999 was dit 6.630.120 BEF en in 2000 nog 3.191.536 BEF.

55. Opdat een schending van artikel 11 van het K.B. van 10 januari 1994 zou bewezen zijn, dient de Raad aan te tonen dat de vergoedingen die aan {XYZ} bedrijfsrevisoren door (A) werden toegekend voor andere opdrachten dan de controleopdracht, of sommige daarvan, geheel of gedeeltelijk een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding inhielden voor de revisorale opdracht, of ertoe strekten de bedrijfsrevisor in het kader van de uitvoering van zijn opdracht een welwillende houding te doen aannemen. Indien het juist is dat {XYZ} tegen een lage prijs aanbod om later een geprivilegieerd gesprekspartner te zijn voor eventueel mogelijke prijsoffertes, dan betekent dit nog niet dat {XYZ} daadwerkelijk een voordeel heeft gehad bij de toewijzing van andere opdrachten. Uit de voorliggende stukken blijkt dit alvast niet. En zelfs indien dit het geval zou zijn geweest, dan is daarmee nog niet bewezen dat de toewijzing van andere opdrachten aan {XYZ} een onrechtstreekse vergoeding inhielden van de revisorale opdracht of dat deze opdrachten aan {XYZ} bedrijfsrevisoren werden toegekend opdat zij welwillend zou zijn ten aanzien van (A) bij de uitgevoerde controles.

Iemand kan slechts tuchtrechtelijk veroordeeld worden, wanneer de feiten die de inbreuk maken vaststaan. Twijfel speelt in het voordeel van de aangeklaagde persoon (Bergen, 18 juni 1999, J.T., 1999, 515).

De Tuchtcommissie acht dan ook de tenlastelegging, in zover zij steunt op artikel 11 van het K.B. van 10 januari 1994, niet bewezen.

56. De Tuchtcommissie is van oordeel dat evenmin vaststaat dat {XYZ} voor (A) of een daarmee verbonden onderneming, andere taken dan de revisorale opdracht heeft aanvaard tijdens de uitvoering van haar mandaat, die van aard zouden zijn geweest om de onafhankelijke uitoefening van haar opdracht in het gedrang te brengen. Het is de kennelijk te lage prijs die {XYZ} heeft vastgesteld voor de controleopdracht die afhankelijkheid en een schijn van partijdigheid doet ontstaan, niet het feit dat zij andere opdrachten heeft aanvaard. De inbreuk op artikel 12 § 3 van het K.B. van 10 januari 1994 is bijgevolg niet bewezen.

57. Tenslotte roept de Raad een schending in van artikel 14 van hetzelfde K.B., waarin wordt bepaald dat, indien personen met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, diensten verrichten voor de gecontroleerde vennootschap, de bedrijfsrevisor dient na te gaan of de aard en de omvang van die diensten zijn eigen onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen.

Uit het overzicht van de facturatie, dat door de heer {X} en {XYZ} wordt overgelegd, blijkt dat door twee met {XYZ} verbonden vennootschappen in 1997 voor aanzienlijke bedragen werd gefactureerd aan (A). De omvang van deze diensten is bekend, over de aard ervan wordt door de Raad evenwel niets gepreciseerd, laat staan dat zou worden aangetoond dat deze diensten van die aard zijn dat zij de onafhankelijkheid van {XYZ} in het gedrang brengen.

De Tuchtcommissie besluit dan ook dat geen inbreuk op artikel 14 van het K.B. van 10 januari 1994 bewezen is.

Besluit

58. De Tuchtcommissie stelt vast dat {XYZ} en de heer {X}, door inbreuken op de artikelen 8 en 23 van het K.B. van 10 januari 1994 tekort gekomen zijn aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep van bedrijfsrevisor (artikel 19bis, 2° van de wet van 22 juli 1953) en handelingen hebben gesteld die in strijd zijn met de onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt (artikel 3 van het K.B. van 10 januari 1994).

De sanctie

Aard van de sanctie en strafmaat

59. Door de vergoeding voor de controleopdracht te bepalen op een bedrag dat kennelijk ontoereikend was om {XYZ} toe te laten deze opdracht uit te voeren rekening gehouden met de complexiteit ervan en met naleving van alle controle-normen van het Instituut, tenzij mits deze prestaties te leveren zonder dat zelfs de directe kostprijs van de medewerkers die er voor instonden was gedekt, is {XYZ} op ernstige wijze tekortgeschoten aan haar deontologische plichten.

In de uitvoering van de wettelijke controleopdracht oefent de bedrijfsrevisor een belangrijke maatschappelijke taak uit. Het bepalen van een toereikende vergoe-ding is een noodzakelijke vereiste voor de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn controleopdracht. Door voor een controleopdracht een vergoeding te bedingen die kennelijk ontoereikend was, heeft {XYZ} deze onpartijdigheid en onafhankelijkheid in het gedrang gebracht en het vertrouwen dat in de bedrijfsrevisor wordt gesteld ernstig beschaamd.

Bij het bepalen van de tuchtsanctie moet enerzijds rekening gehouden worden met de ernst van de inbreuken en anderzijds met de lange termijn die verstreken is sedert de feiten, waarop de tuchtvervolging betrekking heeft. Uit de eerste overweging volgt dat een effectieve sanctie dient opgelegd te worden. Het tweede element leidt ertoe dat geen sanctie kan toegepast worden die tot gevolg hebben dat, met onmiddellijke ingang, de uitoefening door de bedrijfsrevisor van zijn beroepsactiviteiten in het algemeen of de voortzetting van welbepaalde opdrach-ten tijdelijk of definitief onmogelijk wordt gemaakt.

Rekening gehouden daarmee en gelet op de aard van de inbreuk, bestaat de ade-quate sanctie er in dat aan de bedrijfsrevisor, overeenkomstig artikel 20 § 1, c) van de wet van 22 juli 1953, verbod wordt opgelegd om, gedurende een periode van drie jaar een nieuwe opdracht als commissaris-revisor van (A) te aanvaar-den.

Personen aan wie de sanctie wordt opgelegd

60. {XYZ} werpt ten onrechte op dat de tenlasteleggingen haar niet kunnen toegerekend worden, minstens dat haar onmogelijk tuchtstraffen kunnen worden opgelegd.

Zoals hoger werd gesteld is het {XYZ} die een offerte heeft opgesteld om de controleopdracht van (A) te bekommen en die deze opdracht heeft uitgevoerd. De bewezen geachte inbreuken werden gepleegd door {XYZ}, vertegenwoordigd door de heer {X}. Zowel {XYZ} als de heer {X} werden voor deze inbreuken ver-volgd en aan beiden dient een tuchtsanctie te worden opgelegd.

Het opleggen van een tucht sanctie aan {XYZ} doet geenszins afbreuk aan het principe dat de tucht straf persoonlijk en individueel is. Het is immers {XYZ} die, als bedrijfsrevisor, de inbreuk heeft gepleegd. Bovendien zou de stelling van {XYZ} leiden tot een feitelijke immuniteit van de bedrijfsrevisorenvennootschappen voor tucht sancties en tot gevolg hebben dat zij zich zouden kunnen onttrekken aan de regels van de deontologie. Dit kan niet verantwoord worden en daarvoor bestaat geen wettelijke grondslag. In tegenstelling tot wat {XYZ} voorhoudt, kan uit het toenmalige artikel 33 § 2 van de wet van 22 juli 1953 (thans artikel 132 W. Venn.) overigens niet worden besloten dat geen tucht sanctie kan worden opgelegd aan een bedrijfsrevisor die de vorm heeft van een burgerlijke vennootschap.

Daarin is wel bepaald dat de vertegenwoordiger van die vennootschap burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk aansprakelijk is alsof hij de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen en dat de burgerlijke vennootschap die hij vertegenwoordigt hoofdelijk aansprakelijk is. Dit impliceert in het voorliggend geval dat de heer {X}, naast {XYZ}, eveneens tuchtrechtelijk aansprakelijk is en tot de tucht sanctie wordt veroordeeld. ».

Aussi bien le réviseur d'entreprises que la société de révision ont interjeté appel. Aucune décision n'est intervenue à ce jour.

► **0155/2000/N et 0155bis/2000/N – Tuchtcommissie**
Indépendance – infractions aux normes

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2000 (p. 187), la Commission de discipline ne s'est pas encore prononcée.

► **0156/2001/N – Tuchtcommissie – décision définitive**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – faux en écritures

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2001 (p. 199-200), la Commission de discipline a prononcé une suspension d'un mois à l'encontre du réviseur d'entreprises concerné :

« 4. Aan de Tuchtcommissie dringt zich derhalve de vaststelling op dat de heer {X} zich, in het kader van de uitoefening van zijn beroepsactiviteit als bedrijfsrevisor, schuldig gemaakt heeft aan feiten die vanuit strafrechtelijk oog-

punt valsheid in geschriften uitmaken. Deze feiten zijn ook vanuit het strikt professioneel standpunt, als fouten te beschouwen.

De Tuchtcommissie dient immers de gedragingen van een beroepsbeoefenaar in verband met de uitoefening van zijn beroep te toetsen aan de regels van de eer en waardigheid van zijn beroep en van de deontologie, die strekken tot bescherming van het beroep en van degenen die de medewerking van de beoefenaars ervan behoeven (Cass. 19 november 1993, Arr. Cass. 1993, p. 968).

Door zich in het kader van de uitvoering van een controleopdracht schuldig te hebben gemaakt aan handelingen die een valsheid in geschriften uitmaken, heeft de heer {X}, ook al werd hij daarvoor strafrechtelijk niet veroordeeld omdat de strafvordering verjaard was, het maatschappelijk vertrouwen dat in een bedrijfsrevisor gesteld wordt, ernstig geschonden en de waardigheid, de rechtschapenheid en de kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep in het gedrang gebracht.

De Tuchtcommissie stelt dan ook vast dat de heer {X} gehandeld heeft in strijd met artikel 19bis, 2° van de wet van 22 juli 1953 en met artikel 3 van het K.B. van 10 januari 1994 en dat de tenlastelegging bewezen is.

5. Bij het bepalen van de sanctie wordt enerzijds rekening gehouden met de ernst van de tekortkoming en anderzijds met de volgende elementen :

- de heer {X}, die sedert meer dan 32 jaar als bedrijfsrevisor is ingeschreven bij het Instituut, werd nooit eerder tuchtrechtelijk vervolgd ;*
- de feiten, waarvan werd geoordeeld dat zij valsheid in geschriften uitmaken, hebben de heer {X} geen enkel voordeel opgeleverd ;*
- de als vals bestempelde jaarrekeningen en de controleverslagen die daarentrent door de heer {X} werden opgesteld, hebben klaarblijkelijk nooit aanleiding gegeven tot opmerkingen vanwege de Controledienst voor de Verzekeringen ;*
- de heer {X} werd reeds zwaar gesanctioneerd door de ruchtbaarheid die aan de zaak werd gegeven en wordt dit nog steeds door de langdurige strafrechtelijke procedure. ».*

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0158/2001/F – Commission d’appel – décision définitive
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – omission d’information quant à l’existence d’une procédure pénale – faux en écritures

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2002 (p. 134-136), la Commission d’appel a réduit la peine de suspension d’un mois prononcée par la Commission de discipline à une suspension de huit jours.

Le raisonnement est le suivant :

« Attendu qu’il est reproché à Monsieur {X} sur base du rapport du Conseil de l’Institut dressé le 9 mars 2001, d’avoir :

Premier manquement

En violation des articles 18quinquies de la loi du 22 juillet 1953 et de l’article 34 de l’arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le Règlement d’ordre intérieur de l’Institut, omis d’informer dans le délai requis le Conseil, de ce qu’il était l’objet d’une procédure judiciaire portant sur l’exercice de ses fonctions et du résultat de cette procédure ;

Second manquement

En violation des dispositions des articles 19bis de la loi précitée du 22 juillet 1953 et 3 de l’arrêté royal du 10 janvier 1994, manqué à ses obligations professionnelles et aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession, en commettant un faux en écritures ;

Attendu que Monsieur {X} ne conteste pas la matérialité des faits qui lui sont reprochés et notamment d’avoir antidaté un rapport relatif à un quasi-apport ;

Que les antécédents de la cause ont été exactement énoncés par la Commission de discipline ;

Quant au premier manquement

Attendu que Monsieur {X} soutient qu’il avait le droit au silence lequel, issu de la notion de procès équitable et corollaire des droits de la défense et de la présomption d’innocence, comprend le droit de ne pas s’auto-incriminer ;

Qu’il en déduit que l’obligation de coopérer à une instruction disciplinaire pouvait lui porter atteinte et le priver de son droit de déterminer librement la manière dont il entendait se défendre ;

Qu'il en conclut que l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, dont la primauté est acquise, fait obstacle à ce que les articles 18quinquies de la loi du 22 juillet 1953 et 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 puissent fonder une sanction disciplinaire ;

Attendu que les dispositions légales et réglementaires, dont l'application est contestée par Monsieur {X}, doivent permettre à l'Institut d'accomplir sa mission de surveillance prévue par l'article 2 de la loi ;

Attendu que suivant l'avis de Monsieur l'Avocat général (...), qui précède l'arrêt de la Cour de Cassation du 27 avril 2001 (Pasicrisie 2001, 724) il est primordial en matière disciplinaire que le réviseur d'entreprises intéressé soit obligé dans une certaine mesure de coopérer à l'instruction dont il fait l'objet, non seulement en raison de la relation de confiance spéciale existant à l'égard des autorités disciplinaires, mais aussi en raison du fait que ces autorités ne disposent pas des moyens de coercition utilisés en matière répressive ;

Qu'il demeure de règle de ne pas admettre un comportement répréhensible pour cacher une faute ou négliger une obligation légale ;

Que, par l'arrêt qui s'ensuivit, la Cour de Cassation a considéré que les autorités disciplinaires qui, dans le cadre d'une instruction disciplinaire, demandent à une personne de communiquer des documents que celle-ci est légalement obligée d'établir, ne violent ni les droits de la défense, ni l'article 6.1 de la Convention de Sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

Attendu qu'il s'en déduit que les dispositions des articles 18quinquies de la loi du 22 juillet 1953 et 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 qui obligeaient Monsieur {X} à informer dans tel délai le Conseil de l'Institut de ce qu'il était l'objet d'une procédure judiciaire portant sur l'exercice de ses fonctions, ne violent ni les droits de la défense ni l'article 6 de la Convention européenne précitée ;

Quant au second manquement

Attendu qu'il est constant que Monsieur {X} a commis entre le 1^{er} juin 1993 et le 30 septembre 1993 un faux en écritures dans l'exercice de sa profession, prévention qu'il a reconnue et qui a donné lieu à l'ordonnance précitée de la Chambre du conseil du tribunal de Première instance (...) ;

Que ce fait constitue sans conteste un manquement à ses obligations professionnelles et aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession de réviseur d'entreprises ;

Attendu que la circonstance que dix années se sont écoulées depuis la perpétration du faux ne fait pas obstacle à l'application actuelle d'une sanction disciplinaire ;

Que si l'article 6, § 1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme consacre le principe du droit de toute personne à ce que sa cause soit entendue dans un délai raisonnable, ce principe repose sur divers fondements et notamment sur la nécessité d'épargner à un inculpé de trop longues incertitudes sur son sort et le danger d'un dépérissement des preuves et d'atteinte aux droits de la défense ;

Que le caractère raisonnable de ce délai s'apprécie en fonction des éléments concrets propres à chaque cause ;

Attendu qu'en l'occurrence les risques susdits sont inexistant, l'aveu réitéré de Monsieur {X} et la déclaration d'établissement de la prévention de faux par la Chambre du conseil constituent des preuves irréfutables dont il n'y a pas lieu de craindre le dépérissement ;

Qu'en ce qui concerne la nécessité d'épargner à Monsieur {X} une trop longue incertitude sur son sort, faut-il rappeler comme dit ci-dessus, que c'est lui-même qui a cédé à l'égard de l'Institut les poursuites dont il était l'objet, empêchant ainsi le Conseil dudit Institut d'examiner l'opportunité d'une action disciplinaire laquelle est indépendante de l'action pénale ;

Que la longueur de l'instruction pénale ne trouve son origine que dans l'implication d'autres personnes, prévenues d'autres infractions et renvoyées devant le tribunal correctionnel, et de la complexité de la cause (v. ordonnance précitée et lettre du Procureur du Roi (...)) ;

Qu'enfin, dès qu'il fût informé par le Procureur général près la Cour d'appel de (...) par lettre du 28 juin 2000, de l'existence d'un dossier du chef de faux en écritures ouvert à charge de Monsieur {X}, l'Institut entreprit aussitôt (v. lettre du 30 juin 2000) les formalités préalables à l'examen de l'ouverture d'une action disciplinaire et interpella Monsieur {X} dès le 20 septembre 2000 ;

Que l'instruction disciplinaire se poursuivit jusqu'à la décision du Conseil de l'Institut du 9 mars 2001 de renvoyer Monsieur {X} devant la Commission de discipline où fut invité à comparaître par lettre recommandée du 7 octobre 2002 pour l'audience du 14 novembre 2002 ;

Attendu qu'il se déduit de ce qui précède qu'il n'y a pas eu en l'espèce de dépassement du délai raisonnable ;

Attendu que c'est par de judicieux motifs, qu'il y a lieu d'adopter, que la Commission de discipline a considéré que le fait de commettre un faux en écritures dans l'exécution d'une mission révisorale, comme le fit Monsieur {X} qui antidata un rapport de quasi-apport d'actions d'une société à une autre, effectué par l'actionnaire principal en vue de solder son compte courant débiteur dans les livres de cette dernière, est professionnellement inacceptable ;

Qu'en agissant de la sorte Monsieur {X} s'est rendu coupable de manquement aux obligations professionnelles et aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession ;

Que toutefois en raison de ses bons antécédents et de l'absence de tout autre reproche dans l'exercice de sa profession, Monsieur {X} ne devra encourir qu'une peine de suspension d'une durée de huit jours. ».

Aucun pourvoi en Cassation n'a été introduit contre cette décision.

► **0159/2001/F – Commission de discipline**
décision frappée d'opposition
Principes de dignité, de probité et de délicatesse

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2001 (p. 201-202), la Commission de discipline a décidé, par défaut, de prononcer la radiation du réviseur d'entreprises concerné.

Le réviseur d'entreprises a fait opposition contre cette décision. A ce jour, aucune audience n'a pu être fixée à défaut de désignation par le Roi de nouveaux magistrats dans les instances disciplinaires.

► **0170/2001/F – Commission d'appel – décision définitive**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – manque de collaboration – dépôt tardif des comptes d'une société de révision

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2002 (p. 136-137), la Commission d'appel a réduit la peine de suspension d'un mois prononcée par la Commission de discipline à la peine de la réprimande :

« La décision entreprise reproche à M. {X} des manquements aux dispositions de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, aux termes duquel :

« Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire soit à la dignité, soit à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales », et plus précisément :

- d'avoir omis de répondre à la demande d'information, réitérée par lettre recommandée, qui lui a été adressée par le Président de l'Institut à la suite de la plainte de Me. M., liquidateur de l'A.S.B.L. ;
- d'avoir déposé avec retard les comptes annuels relatifs à 1999 de la société de réviseurs {Y}, dont il est le gérant.

Premier grief

Position de M. {X}

Il soutient qu'il est inexact qu'il n'ait donné « aucune suite quelconque » aux deux lettres du Président de l'Institut des 28 mai 2001 et 25 juillet 2001.

Discussion

L'origine de la procédure disciplinaire se trouve dans la lettre du 7 février 2001 de Me B., demandant l'intervention de l'Institut parce que, écrivait-elle, elle ne parvenait pas à obtenir, malgré plusieurs courriers, « les éléments comptables détenus par la S.A. {X} », qui, selon elle, « était en charge de la comptabilité au moment de la mise en liquidation ».

Monsieur {Z}, associé de Monsieur {X} dans la société civile ayant emprunté la forme de SPRL {X}, – et non la S.A. comme l'écrivait Me M. – expose dans son mémoire envoyé en annexe à sa lettre du 9 novembre 2002 à la Commission de Discipline, que c'est exclusivement lui, et non Monsieur {X}, qui traitait au sein de leur bureau le dossier de la (...) dont il avait reçu personnellement une mission de contrôle des comptes, sans jamais avoir eu la charge de la comptabilité proprement dite, ce qui n'est d'ailleurs pas de la compétence d'un réviseur d'entreprises.

Monsieur {X} précise, quant à lui, qu'en raison de l'organisation interne du bureau qu'il partage avec son associé, la première lettre du 28 mai 2001 lui adressée par le Président de l'Institut, concernant un dossier dont il ne s'était jamais occupé, a été remise directement à Monsieur {Z} par le secrétariat, en manière telle que lui-même n'en a pas eu connaissance ; que s'il a par contre eu connaissance du rappel recommandé du 25 juillet 2001, il l'a remis à son associé pour qu'il y soit répondu.

Ces explications sont confirmées par M. {Z} qui reconnaît avoir reçu les envois de l'Institut et ne pas y avoir donné suite, en tout cas par écrit.

Rien, ni dans le dossier, ni dans les explications fournies à l'audience, ne permet de mettre ces affirmations, qui n'apparaissent pas déraisonnables, en doute, même si elles sont tardives vis-à-vis de l'Institut.

Il y a lieu de relever par ailleurs que l'Institut a adressé à M. {X} le 27 mai 2001, non pas une, mais deux lettres : la seconde est relative au second grief, et M. {X} y a répondu dès le 5 juin suivant en s'excusant de ne pouvoir donner d'autre explication à ce retard que la surcharge de travail « en raison d'audit des bilans annuels de nos clients pour satisfaire aux obligations fiscales » ; l'existence de cette réponse non seulement corrobore les explications données ci-dessus, mais témoigne de ce que M. {X} n'était pas indifférent aux demandes d'information de l'Institut.

Toutefois, l'absence de réaction personnelle de M. {X} vis-à-vis de l'Institut, absence qui a pu faire croire à ce dernier que l'appelant se désintéressait de la demande formulée, constitue bien un manque de déférence, et le grief est donc fondé, même si, à l'estime de la Commission d'Appel, il n'a pas l'ampleur que lui voit la Commission de Discipline.

Deuxième grief

Ce fait n'est pas contesté par M. {X}, qui confirme le contenu de sa lettre du 5 juin 2001 au Président de l'Institut, en invoquant à titre de circonstance atténuante la surcharge de travail ; il est donc établi.

Conclusion

Compte tenu, d'une part, de ce que M. {X}, réviseur depuis 1983, n'a jamais fait l'objet d'une action disciplinaire, de ce que l'absence de réponse au Président de l'Institut doit être située dans le contexte décrit ci-dessus, de ce que c'est spontanément, même si c'est avec un retard de quatre mois, que les comptes annuels ont été déposés, et de la volonté manifeste de M. {X} d'améliorer l'organisation du cabinet afin d'éviter que de tels manquements puissent se reproduire, la Commission d'Appel estime que la réprimande constitue une peine adéquate. ».

Aucun pourvoi en Cassation n'a été introduit contre cette décision.

► 0174/2002/F – Commission de discipline – décision définitive
*Abus de titre par une société non inscrite – abus de confiance –
manque de collaboration*

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2002 (p. 139-140), la Commission de discipline s'est prononcée sur l'opposition introduite par le réviseur d'entreprises concerné. Elle a confirmé la peine de radiation.

« *Discussion*

1. L'exercice de la profession dans une société non agréée faisant illégalement usage du titre de « réviseurs d'entreprises »

Attendu que tant dans sa lettre du 14 février 2003 qu'au cours de son audition par la Commission de Discipline, M. {X} a confirmé exercer effectivement sa profession par le biais de la s.c.p.r.l. {Y} & C° Réviseurs d'Entreprises, qui n'est pas inscrite au tableau des sociétés membres de l'I.R.E. ;

Qu'interrogé sur ses intentions futures au sujet de cette situation, M. {X} a répondu qu'il attendait le résultat de la présente procédure disciplinaire pour introduire une demande d'agrément de cette société auprès de l'Institut ;

Attendu que sur ce point l'opposition n'est pas fondée, puisqu'elle confirme au contraire la réalité des manquements retenus à charge de M. {X} par la décision entreprise ;

2. a) Emission de factures pour des prestations postérieures à la fin de sa mission de liquidateur de la s.a {A}

Attendu que selon M. {X}, sa démission en tant que liquidateur de la s.a. {A} n'a jamais été entérinée, de sorte que sa mission et ses prestations de liquidateur se sont poursuivies, ce qui justifie les factures émises après le 15 décembre 1999 ;

Attendu que faute de données précises et probantes quant à la date à laquelle la mission de liquidateur de M. {X} a effectivement pris fin, il y a lieu d'admettre son explication, de sorte que sur ce point, son opposition est fondée ;

b) Prélèvements injustifiés dans la caisse de la s.a. {A}

Attendu en revanche que cette explication n'est pas de nature à justifier les nombreux prélèvements que M. {X} a effectués au cours de l'année 2000 sur les comptes bancaires de la société {A}, pour un montant total de 95.510 BEF, soit 65.986 BEF de plus que la somme de ses factures ;

Qu'à l'intervention de son avocat, Me. (...), ladite société s'est plainte de ces prélèvements auprès de M. {X}, qui n'a émis aucune contestation à ce sujet, mais a au contraire effectué, apparemment en décembre 2000, un versement de 50.000 BEF, à valoir sur les sommes irrégulièrement prélevées, versement effectué au départ du compte d'une autre société, la s.a. {B}, dont question au point 3 ci-dessous ;

Qu'au cours de son audition, M. {X} n'a émis aucune déclaration, sauf à reconnaître les difficultés financières auxquelles il est confronté et qui l'ont contraint à solliciter des délais de paiement à l'administration de la TVA ;

Attendu par conséquent, qu'à concurrence de 65.986 BEF au moins, les prélèvements effectués par M. {X} sur les comptes de la société en vertu de ses pouvoirs de liquidateur de celle-ci, sont constitutifs d'abus de confiance au sens de l'article 491 du Code pénal ;

Que sur ce point l'opposition n'est donc pas fondée ;

3. La confusion par M. {X} des avoirs de la s.a. {B} avec les siens

Attendu que tant dans sa lettre du 14 février 2003 qu'au cours de son audition par la Commission de Discipline, M. {X} a contesté qu'il y aurait dans son chef confusion entre les actifs de la s.p.r.l. {Y} & C° et ceux de la s.a. {B} et a affirmé qu'aucune transaction entre ces sociétés n'a eu un caractère frauduleux ;

Qu'il a précisé qu'il n'est pas administrateur de la s.a. {B}, dont l'administrateur est son frère ;

Que pour le surplus, il n'a toutefois fourni aucune explication quant à l'ordre qu'il a donné de virer, au départ du compte de la s.a. {B} auprès de la CCB, un montant de 50.000 BEF au profit de la s.a. {A}, en déduction de sa dette personnelle envers cette dernière ;

Attendu qu'en l'absence d'autres éléments, ceux dont dispose la Commission de Discipline ne permettent pas de présumer qu'en effectuant le virement susdit, M {X} aurait, maquant à la bonne foi, confondu les actifs de la s.a. {B} avec les siens propres ;

Que sur ce point l'opposition est donc également fondée ;

4. Le manque de déférence et de collaboration à l'égard des organes de l'Institut

Attendu que M. {X}, faisant état de son audition par la Commission de sur-

veillance le 20 avril 2001 et de sa lettre à celle-ci du 23 avril, conteste le manquement qui lui est reproché ;

Attendu cependant qu'il a fallu trois invitations successives à se présenter devant ladite Commission pour que M. {X} se présente finalement devant elle, sans lui fournir pour autant les précisions qu'elle aurait souhaité obtenir de lui ;

Que sur ce point, l'opposition n'est donc pas fondée ;

Appréciation

Attendu que l'opposition est fondée en ce qui concerne les faits énoncés aux points 2.a et 3 ci-dessus, mais ne l'est pas en ce qui concerne ceux énoncés aux points 1, 2.b et 4 ;

Qu'à eux seuls, ces derniers justifient, par leur gravité, la peine de la radiation qui a été infligée à M. {X} par la décision par défaut du 16 janvier 2003. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0175/2001/N – Tuchtcommissie – décision définitive *Principes de dignité, de probité et de délicatesse – manque de collaboration*

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2001 (p. 208-209), la Commission de discipline s'est prononcée.

Le Conseil reprochait au réviseur d'entreprises concerné un manquement aux principes de dignité, probité et délicatesse qui font la base de la profession, en raison du fait qu'il n'a pas répondu ou a répondu tardivement aux demandes réitérées d'information émanant de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

La Commission de discipline a prononcé à l'égard du réviseur d'entreprises concerné, une suspension de quinze jours.

Les arguments sont les suivants :

« Door sommige informatie pas na herbaalde aanmaningen en andere belemmerd niet mede te delen aan het Instituut, handelde de heer {X} in strijd met de waardigheid van het beroep en met het respect dat een bedrijfsrevisor aan zijn confraters verschuldigd is (artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). Bovendien heeft hij daardoor het Instituut belemmerd in zijn opdracht om op efficiënte wijze toe-

zicht uit te oefenen op de uitvoering van zijn opdracht in een vennootschap, die in staat van faillissement werd verklaard.

5. *De Tuchtcommissie stelt vast dat de heer {X} gehandeld heeft in strijd met artikel 19bis, 2° van de wet van 22 juli 1953 en dat de tenlasteleggingen bewezen zijn.*

6. *Bij het bepalen van de sanctie wordt enerzijds rekening gehouden met de ernst van de tekortkoming en anderzijds met het feit dat de heer {X} te kennen heeft gegeven dat hij beseft een fout te hebben gemaakt en zich daarvoor heeft verontschuldigd. ».*

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0176/2002/F – Commission de discipline – décision définitive *Non paiement de cotisations – manque de collaboration*

Il est reproché au réviseur d'entreprises concerné de ne pas avoir acquitté les cotisations dues et d'avoir manqué d'égard aux organes de la profession.

La Commission de discipline a prononcé la peine de la réprimande, compte tenu des circonstances suivantes :

« Attendu que d'une pièce versée au dossier disciplinaire, il ressort que l'intégralité des sommes visées dans le rapport du Conseil, a été payée à l'Institut le 3 mai 2002 ;

Que l'infraction reprochée a donc actuellement pris fin ;

Attendu que M. {X}, tout en reconnaissant sa négligence et celle de la société dont il est le gérant, fait valoir à titre de circonstances atténuantes une longue maladie et une perte de clientèle. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0189/2002/F – Commission de discipline – décision définitive *Non paiement de cotisations*

Le Conseil reproche au réviseur d'entreprises concerné de ne pas s'être acquitté des cotisations dues et d'avoir omis systématiquement de répondre aux demandes répétées de l'Institut à ce sujet.

La Commission de discipline a confirmé, sur opposition, la peine de radiation :

« Attendu que tant dans sa lettre du 25 novembre 2002 qu'au cours de son audition par la Commission de Discipline, M. {X} a reconnu être encore redevable envers l'Institut d'un solde au titre de cotisations relatives à l'année 2001, dont il n'a payé qu'une partie ;

Que connaissant actuellement des difficultés financières, il ne peut préciser le moment où le solde restant dû serait payé ;

Qu'il plaide toutefois qu'il ne voit pas en quoi cette situation pourrait nuire à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises ;

Qu'il estime par conséquent que la sanction de la radiation ne serait pas justifiée ;

Attendu cependant que l'article 6 de la loi du 22 juillet 1953 impose aux membres de l'I.R.E. le paiement d'une cotisation annuelle, dont le montant est fixé par l'assemblée générale, dans les limites et selon les modalités fixées par le règlement d'ordre intérieur de l'Institut ;

Que sauf dans les conditions énoncées à l'article 7, avant-dernier alinéa, de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'I.R.E. – conditions qui ne sont pas réalisées dans le chef de M. {X} – aucune disposition légale ou réglementaire ne dispense, ou ne permet au Conseil de l'Institut de dispenser, un membre du paiement de tout ou partie de la cotisation annuelle ;

Qu'ainsi, contrairement à ce que plaide M. {X}, le paiement intégral de la cotisation due à l'Institut est, en vertu de la loi, essentiel à l'exercice de la profession ;

Qu'il s'agit là non seulement d'une application du principe général de non discrimination entre les membres de l'Institut, mais aussi de la garantie du principe d'indépendance, fondamental pour l'exercice de la profession du réviseur d'entreprises, l'indépendance de ce dernier étant susceptible d'être fragilisée, voire mise en péril, par son impécuniosité éventuelle, dont le non paiement de la cotisation constitue un indice ;

Attendu que le paiement intégral de la cotisation due à l'Institut étant exigé par la loi elle-même, la Commission de Discipline méconnaîtrait celle-ci en infligeant au réviseur qui manque à son obligation sur ce point, une peine qui lui permettrait de poursuivre ou de reprendre à terme l'exercice de la profession ;

Que la radiation infligée à M. {X} par la décision du 16 janvier 2003 est donc justifiée ;

Que l'opposition formée par M. {X} contre cette décision n'est par conséquent pas fondée. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0191/2002/F – Commission de discipline – Commission d'appel décision définitive

Non paiement de cotisations

Il est reproché au réviseur d'entreprises concerné d'avoir omis systématiquement de répondre aux demandes de l'Institut relatives aux cotisations dues.

La Commission de discipline avait prononcé, par défaut, la peine de la radiation à l'encontre du réviseur d'entreprises et de sa société de révision.

Sur opposition, la Commission de discipline a décidé de surseoir à statuer. Les arguments sont les suivants :

« Attendu que par lettres des 28 février 2003 et 5 mars 2003, le Président de l'I.R.E. a informé la Commission de Discipline que le Conseil de l'Institut a accepté, respectivement le 10 janvier 2003 avec effet au 31 décembre 2002, et le 28 février 2003 avec effet immédiat, la démission de la SCPRL {Y} et celle de M. {X}, étant les deux intéressés dans la présente procédure disciplinaire ;

Attendu que ces derniers ont donc perdu la qualité de membre de l'Institut, respectivement le 31 décembre 2002 et le 28 février 2003 (article 5, § 4, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises), et que cette situation est inchangée à ce jour ;

Que celle-ci a pour conséquence qu'actuellement, les deux intéressés ne font plus partie du « corps de spécialistes » qui constitue l'assiette de la mission d'intérêt général dont est investi l'I.R.E. par l'article 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises, mission consistant notamment à veiller à la capacité fonctionnelle des membres de ce corps ;

Que l'action disciplinaire est l'un des moyens mis à la disposition de l'Institut pour exécuter ladite mission ;

Attendu qu'à l'égard de M. {X} et de la SCPRL {Y}, cette mission a pris fin respectivement le 28 février 2003 et le 31 décembre 2002, et ne redeviendrait effective qu'au jour où ces intéressés (ou l'un d'eux), seraient à nouveau inscrits au tableau par application de l'article 6 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 susvisé ;

Que corollairement, à l'heure actuelle, ces deux intéressés ne sont plus soumis à la déontologie spécifique des réviseurs d'entreprises, ni par conséquent aux règles disciplinaires qui leur sont applicables ;

Que l'article 19bis de la loi susdite du 22 juillet 1953, qui est d'interprétation restrictive, stipule d'ailleurs que des peines disciplinaires peuvent être infligées « aux réviseurs », ce qui implique que ces peines ne pourraient être infligées aux personnes, physiques ou morales, qui ne sont pas ou plus réviseurs d'entreprises, comme c'est le cas des deux intéressés dans la présente procédure ;

Que la circonstance que celle-ci en soit au stade de l'opposition est sans incidence, dès lors que l'issue de ce recours, dont l'effet ne sortirait qu'à partir d'aujourd'hui et pour l'avenir, n'en aurait aucun puisque, dans l'état actuel des choses, l'I.R.E. n'a plus de mission en ce qui concerne les intéressés et que ceux-ci ne sont plus affectés par la décision qui serait rendue ;

Attendu que dans ces circonstances, mais vu la réversibilité de la situation des intéressés, il y a lieu de surseoir à statuer sur la présente opposition aussi longtemps que cet état de choses subsiste. ».

Le Conseil de l'Institut a interjeté appel.

La Commission d'appel a rappelé ce qui suit :

« Attendu qu'il ressort des pièces de la procédure que :

- 1. par décision du 11 septembre 2002 la Commission de Discipline, statuant par défaut, infligea la peine de la radiation à M. {X} et à la SCPRL {Y}, décision qui fut notifiée à ceux-ci le 12 septembre 2002 (date réception postal) ;*
- 2. sous la date du 8 octobre 2002, M. {X} et la SCPRL {Y} formèrent opposition à la décision précitée (acte d'opposition reçu le 11 octobre 2002) ;*
- 3. ensuite de leur opposition, M. {X} et la SCPRL {Y} comparurent à l'audience du 16 janvier 2003 de la Commission de Discipline laquelle, les débats ayant été clos, tint la cause en délibéré, la décision devant être rendue « dans les deux mois » (voir procès-verbal d'audience du 16 janvier 2003) ;*

4. que durant ce délibéré, la Commission de Discipline eut connaissance de la survenance des faits suivants :

– par lettre du 28 février 2003, le Président de l'Institut informa la Présidente de la Commission de Discipline que le Conseil de l'Institut avait, lors de sa séance du 10 janvier 2003 – soit antérieurement à l'audience du 16 janvier 2003 de la Commission de Discipline – accepté la démission de la SCPRL {Y} en tant que membre de l'Institut à la date du 31 décembre 2002 ;

– par lettre du 28 février 2003 adressée à l'Institut, M. {X} forma une demande de démission à soumettre au Conseil de l'Institut lequel, lors de sa séance tenue à la même date, accepta ladite démission de membre de l'Institut avec effet à la date du 28 février 2003, ce dont la Présidente de la Commission de Discipline fut informée par lettre du 5 mars 2003 ;

5. le 1^{er} avril 2003 la Commission de Discipline rendit la décision actuellement querellée, sursoyant à statuer sur l'opposition formée par M. {X} et par la SCPRL {Y} contre la décision prononcée le 11 septembre 2002 ;

Attendu que, comme l'a souligné avec pertinence la Commission de Discipline à propos de la discipline professionnelle que ladite Commission exerce sur les réviseurs d'entreprises (voir article 19 de la loi subséquente), l'article 19bis de la loi du 22 juillet 1953, telle que modifiée par la loi du 21 février 1985, énonce : « Des peines disciplinaires peuvent être infligées aux réviseurs » ;

Qu'il s'en déduit que ces peines ne peuvent être infligées qu'à des personnes, physiques ou morales, ayant la qualité de réviseur d'entreprises, qualité qui subsiste dans le chef du membre démissionnaire jusqu'au jour où le conseil lui notifie que sa démission est acceptée (article 5 § 4 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut). ».

Elle a donc décidé que :

« I. sur la recevabilité de l'opposition :

Attendu que lorsque M. {X} et la SCPRL {Y} formèrent le 8 octobre 2002 opposition à la décision de la Commission de Discipline du 11 septembre 2002, qui leur fut notifiée le 12 septembre 2002, ils avaient toujours l'un et l'autre la qualité de réviseur d'entreprises ;

Que l'opposition de ces derniers, formée dans le délai de 30 jours fixé par l'article 20bis de la loi, était dès lors recevable ;

II. sur la compétence de la Commission de Discipline :

a) à l'égard de la SCPRL {Y}

Attendu que lorsque la SCPRL {Y} comparut à l'audience du 16 janvier 2003 de la Commission de Discipline, représentée par son organe, M. {X}, elle n'avait plus la qualité de réviseur d'entreprises, sa démission en tant que membre de l'Institut ayant été acceptée le 10 janvier 2003 avec effet au 31 décembre 2002 et n'étant pas dénié que cette acceptation a été notifiée à l'intéressée ;

Qu'il s'ensuit que la Commission de Discipline n'avait plus compétence pour statuer sur l'opposition formée par ladite société contre la décision de la Commission de Discipline du 11 septembre 2002 (voir articles 19 et 19bis de la loi du 22 juillet 1953) ;

b) à l'égard de M. {X}

Attendu qu'en revanche lors de sa comparution en nom personnel à l'audience susdite du 16 janvier 2003, M. {X} était toujours réviseur d'entreprises ; qu'à son égard la Commission de Discipline avait toujours compétence pour connaître du fond de l'opposition, sauf à ordonner une réouverture des débats, ce qui ne fut pas le cas, conformément aux dispositions de l'article 774 du Code judiciaire pour survenance d'un fait nouveau et capital, en l'occurrence la perte de la qualité de réviseur d'entreprises durant le délibéré ;

Attendu qu'en vertu de l'effet dévolutif de l'appel, la Commission de céans est en mesure de constater que M. {X}, ensuite de sa démission de membre de l'Institut du 28 février 2003, démission acceptée avec effet à cette date et dont il n'est pas dénié que cette acceptation a été notifiée, ne relève plus des commissions disciplinaires et que l'opposition qu'il a formée contre la décision de la Commission de Discipline du 11 septembre 2002 est actuellement sans objet. ».

En conséquence, la Commission d'appel a pris acte des démissions intervenues et n'a prononcé aucune peine à l'encontre de M. [X] et de la SCPRL [Y], ceux-ci n'étant plus inscrits à la liste des membres depuis l'acceptation par le Conseil de leur démission respective.

Aucun pourvoi en Cassation n'a été introduit contre cette décision.

► 0199/2002/F – Commission de discipline – décision définitive
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non transmission de l'enquête annuelle

Le Conseil reproche au réviseur d'entreprises concerné de ne pas avoir transmis à l'Institut l'enquête annuelle demandée. L'inexécution de cette obligation constitue une infraction aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession.

La Commission de discipline avait prononcé, par défaut, la peine de la radiation.

Sur opposition, la Commission de discipline a réduit à l'avertissement la peine à l'encontre du confrère :

« Attendu que tant dans sa lettre du 25 novembre 2002 qu'au cours de son audition par la Commission de Discipline, M. {X} a fait valoir que les informations sur les activités de son cabinet pour l'année 2000 qui eussent dû être transmises à l'Institut pour le 30 juin 2001, l'ont été par télécopie du 2 janvier 2003, soit avec un retard de dix-huit mois et après trois rappels émanant de l'Institut ;

Que le manquement reproché a donc existé mais a pris fin à cette dernière date ;

Attendu que compte tenu de l'ensemble de ces circonstances, il y a lieu réduire à l'avertissement la peine à infliger à ce dernier. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0203/2002/F – Commission de discipline – décision définitive
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non transmission de l'enquête annuelle

Le réviseur d'entreprises concerné a omis de transmettre à l'Institut l'enquête annuelle. La Commission de discipline a infligé au réviseur d'entreprises concerné et à sa société de révision la simple peine de la réprimande compte tenu du fait

« que l'infraction reprochée a (...) actuellement pris fin.

Attendu que (X), tout en reconnaissant sa négligence et celle de la société dont il est gérant, fait valoir à titre de circonstances atténuantes une longue maladie et une perte de clientèle. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0211/2002/N – Tuchtcommissie – décision définitive
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – absence de contrôle de qualité en tant que réviseur désigné

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2002 (p. 146), la Commission de discipline s'est prononcée.

Le Conseil reproche au réviseur d'entreprises concerné de ne pas avoir procédé au contrôle de qualité auquel il s'était engagé en tant que « réviseur désigné ».

La Commission de discipline a prononcé une suspension d'un mois comme sanction disciplinaire :

« 1. Met een brief van 4 november 1996 stelde de heer {X} zich bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren kandidaat om aangesteld te worden als « aangeduide revisor » met het oog op het doorvoeren van kwaliteitscontroles bij confraters.

In juni 1998 werd de heer {X} aangeduid om de confraternele controle uit te voeren bij het kantoor B.V.B.A. {Y} te (...).

In een brief d.d. 18 november 1998 liet de Voorzitter van het Instituut aan de heer {X} weten dat hij de verslagen van de confraternele controle die ten laatste op 31 oktober 1998 op het Instituut dienden te worden ingeleverd, nog niet had ontvangen.

Op 31 mei 1999 werd de heer {X}, samen met zijn confrater (...), aangeduid om de confraternele controle uit te voeren bij het kantoor (...) te (...).

Met een schrijven van 2 november 2000 liet de Voorzitter van het Instituut aan de heer {X} weten dat de verslagen in verband met de controle bij de BVBA {Y} nog steeds niet waren meegedeeld. Er werd hem gevraagd ze over te maken vóór 30 november 2000.

Uit een brief van 16 oktober 2001 van het Instituut bleek dat deze verslagen op dat ogenblik nog altijd niet waren meegedeeld.

Op 16 januari 2002 volgde een aangetekende ingebrekestelling, zowel in verband met de verslagen betreffende het kantoor {Y}, als in verband met deze voor (...). Aangezien daarop geen reactie kwam, werd de heer {X} met aangetekende brief van 15 februari 2002 uitgenodigd om op 25 februari 2002 geboord te worden voor de Commissie Kwaliteitscontrole.

Volgens een brief d.d. 28 februari 2002 van het Instituut had de heer {X} zich naar aanleiding van dit onderhoud verbonden om de verslagen over te maken aan het revisorenkantoor (...) tegen 15 maart 2002 en om ze vóór 31 maart 2002 getekend aan het Instituut toe te sturen. Uit een schrijven van 9 april 2002 blijkt evenwel dat deze verslagen nog steeds niet waren overgemaakt.

2. Als verweer riep de heer {X} in dat de confraternele controle weliswaar was doorgevoerd, doch dat hij de controleverslagen niet had kunnen opmaken wegens teveel werk en andere omstandigheden.

De Tuchtcommissie stelt vast dat de heer {X} zelf zijn kandidatuur heeft gesteld en de opdrachten inzake confraternele controle heeft aanvaard. Hij diende rekening te houden met de bijkomende werklast die daardoor veroorzaakt wordt. Wanneer hij om een of andere reden de opdracht toch niet kon uitvoeren of voltooiën, diende hij het Instituut daarvan onmiddellijk op de hoogte te brengen.

Door nagelaten te hebben de verslagen, die in het kader van deze confraternele controle dienden opgesteld te worden, aan de betrokken bedrijfsrevisor en aan het Instituut mede te delen, heeft de heer {X} gehandeld in strijd met de waardigheid van het beroep en met het respect dat een bedrijfsrevisor aan zijn confraters verschuldigd is (artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren). Bovendien heeft hij daardoor het Instituut belemmerd in de uitoefening van het toezicht dat het krachtens zijn wettelijke opdracht heeft in verband met de uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten (artikel 18ter van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).

De houding van de heer {X} is des te meer laakbaar aangezien hij zelfs niet heeft geantwoord op de herhaalde briefwisseling van het Instituut, waarvan sommige aangetekend was verstuurd. Bovendien hield hij zich niet aan de afspraak die gemaakt was naar aanleiding van het onderhoud dat hij op 25 februari 2002 had met de Commissie Kwaliteitscontrole. Het blijkt dat hij tot op de dag van de zitting van de Tuchtcommissie de betreffende verslagen nog steeds niet had neergelegd.

3. De Tuchtcommissie stelt vast dat de heer {X} gehandeld heeft in strijd met artikel 19bis, 2° van de wet van 22 juli 1953 en dat de tenlasteleggingen bewezen zijn.

4. Bij het bepalen van de sanctie wordt enerzijds rekening gehouden met de ernst van de tekortkoming en anderzijds met het feit dat de heer {X} nooit eer-

der tuchtrechtelijk vervolgd werd en met de vaststelling dat het Instituut door zijn stilzitten de indruk wekte dat het niet al te veel belang hechtte aan een tijdige afhandeling van de confraternele controle. De Tuchtcommissie stelt namelijk vast dat, na een eerste verzoek tot mededeling van de verslagen in november 1998, het Instituut pas 2 jaar later, namelijk in november 2000, opnieuw informeerde naar de stand van zaken. Toen daarop geen reactie kwam, verstreek er nogmaals elf maanden vooraleer verder navraag werd gedaan omtrent de betreffende verslagen. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette decision.

► **0213/2002/F – Commission d'appel – pourvoi en Cassation**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – participation à la gestion d'une société commerciale – non transmission de l'enquête annuelle

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2002 (p. 146-147), la Commission d'appel a remplacé la peine de la radiation infligée par la Commission de discipline par la peine de la suspension pour un an en se basant sur l'argumentation suivante :

« Sur le premier manquement : participation à la gestion d'une société commerciale

Attendu que Monsieur {X} soutient qu'en sa qualité de réviseur d'entreprises, il ne jouait aucun rôle au sein de la société commerciale S.A. {A}, dont il était « président d'honneur » et que les investissements importants qu'il y a consacrés l'ont été à titre privé ;

Attendu que s'il ne peut se déduire de la seule circonstance qu'un actionnaire majoritaire au sein de la société précitée, Monsieur {X} participait à la gestion de ladite société, il ressort notamment des pièces du dossier :

– que lors d'une convention de cession d'actions du 15 octobre 1999, Monsieur {X} s'est porté cessionnaire de 322 actions de la S.A. {A} pour le prix de 3.125.000 francs, « au nom d'un groupe de supporters » ; qu'il est apparu à ce dernier titre à l'assemblée générale extraordinaire qui s'ensuivit le 22 octobre 1999, ce qui donna lieu ensuite à l'ouverture d'une situation litigieuse, certains prétendant que Monsieur {X} se refusait de redistribuer les actions à ceux qu'il avait représentés (v. correspondances échangées avec Me (...) et le procès-verbal de

l'assemblée générale du 19 mai 2000 tenue à l'endroit désigné par Monsieur {X} lorsqu'il provoqua cette assemblée en invoquant sa détention de plus de 20 % des actions de la société (v. pièce 2.6) ;

– que dans la lettre qu'il adressa le 29 juin 2000 (pièce 2.27) au président du tribunal de commerce de (...) dans le cadre du litige l'opposant aux « supporters » précités, Monsieur {X}, en raison d'une mission antérieure en tant que commissaire-réviseur, déclara se « permettre de croire que je suis un des seuls à pouvoir superviser, efficacement, un club de football, tant au point de vue comptabilité, droit et gestion de sociétés » et admit avoir « pris personnellement l'engagement d'honorer toutes les dettes contractées par le club (sauf fraudes qui m'auraient été cachées bien entendu) », tout en contestant « exercer quelque direction de fait sur le club », mais espérant « par (s)a présence et le réseau de relations qu'(il) posséd(ait) contribuer à favoriser l'image et la réputation du club » ;

– qu'à l'élaboration le (...) de la Convention sur la sécurité lors des matches de football de la saison (...) avec les autorités communales, de police et d'assistance (pièce 2.48), le club de {A} fut « représenté par Monsieur {X}, président », étant précisé au point 0.5 de ladite convention que « Dès qu'il en a connaissance, l'organisateur, Monsieur {X}, signalera à chaque cosignataire toute intention ou décision de changement de date, ainsi que tout élément susceptible de modifier le degré de dangerosité d'un match » ;

– que la loi du 21 décembre 1998 relative à la sécurité lors des matches de football (pièce 2.49) précise aux articles 2 à 7 les obligations de l'organisateur, qualité reconnue à Monsieur {X} par la convention précitée du (...), avec obligation notamment de prendre toutes les mesures de précaution nécessaires pour prévenir les atteintes aux personnes et aux biens ;

– que la pièce 2.46 du dossier (...) révèle que le président du comité responsable envers la Fédération, du club (...) est Monsieur {X}, titulaire depuis le (...) de la carte de couleur bleue délivrée au « Dirigeant responsable » (pièce 2.4) ;

– que de nombreux articles de presse (pièces 2.50 et suivantes) laissent apparaître que Monsieur {X} se présentait comme « président » actif du club ; qu'ainsi :

– la presse du (...) rapporte qu'un sieur (...), également membre du comité responsable (pièce 2.46), reproche à Monsieur {X} « de vouloir diriger le

club seul et de ne déléguer ses parts qu'à quelques personnes de ses amis » ce à quoi Monsieur {X} aurait répondu qu'il détenait 71 % des parts et qu'il souhaitait travailler dans un esprit d'unité ;

– celle du (...), à propos de l'école des jeunes, cite Monsieur {X} comme président du club, qui aurait affirmé à l'interview qu'il recevait énormément de plaintes de parents et que la direction se devait d'intervenir en raison de la vocation sociale du club ;

– le (...) dans un article signé (...) sous le titre « (...) » ; il est rapporté que « Après avoir assuré le maintien, {X} entame la suite de son plan pour réaliser, un jour, son rêve de D 1 » et l'article de préciser : « {X} ne compte pas déroger au plan en trois phases qu'il s'était fixé lors de son arrivée aux commandes du club » ;

– le (...) publie un article intitulé « le chimiste connaît la solution » où il est dit que le Club de {A} « a, au moins, la satisfaction de pouvoir repartir avec {X} qui veut lui rendre une image sympathique et le faire progresser sans brûler les étapes. {X} a perdu pas mal de temps et d'énergie dans de vaines querelles mais a renforcé sa position en nommant de nouveaux administrateurs favorables à sa cause » ;

– dans un article du (...) intitulé (...), Monsieur {X} est cité à l'interview comme « président » et « patron » du club ; qu'il en sera de même dans d'autres articles de presse ;

Attendu qu'il se déduit de ce qui précède que Monsieur {X} apparaît avoir assuré la gestion de la S.A. {A} et qu'il n'a pas respecté, contrairement à ce qu'il prétendait en sa lettre du 22 mai 2002 adressée à la Commission de surveillance de l'Institut, « la barrière qui devait séparer les administrateurs actifs d'un Président d'honneur », qualité dont il s'est revêtu ;

Attendu que c'est dès lors à bon droit que la Commission de discipline a dit que l'infraction ainsi reprochée à Monsieur {X} était établie et qu'elle constituait un manquement aux obligations légales et réglementaires visées par le Conseil de l'Institut dans son rapport du 6 septembre 2002 ;

Attendu qu'actuellement Monsieur {X} a démissionné de sa fonction, qu'il qualifie à tort de « président d'honneur » sans pouvoir de gestion, et a cédé 200 de ses actions de la société {A} à son fils (...), devenu administrateur délégué de ladite société ;

Que, depuis l'injonction à lui faite par le Conseil de l'Institut le 18 juillet 2002, « de cesser dans le mois toute activité de gestion à quelque titre que ce soit, dans la S.A. {A} », même si son statut peut être ambigu, ne serait-ce que par les liens de parenté avec son cessionnaire, force est de constater qu'aucun acte concret de gestion ne peut être actuellement imputé à Monsieur {X} ; qu'on ne peut considérer qu'il persiste dans le manquement susdit d'autant que les fonctions de président de conseil d'administration de la société sont assumées depuis le début de l'année 2002 par Monsieur (...) (v. attestation du 15 mai 2003).

Sur le deuxième manquement : omission de communication de la déclaration annuelle pour l'année 2000.

Attendu que Monsieur {X} ne dénie pas ce manquement, la déclaration requise n'ayant été reçue à l'Institut que le 23 octobre 2002, soit avec un retard de près de quatre mois ;

Sur le troisième manquement : atteinte au devoir de réserve

Attendu que le premier numéro de la revue « (...) » (...), éditée au nom du (...) (pièce 2.43) débute par le « Mot du président » signé par Monsieur {X} « président d'honneur » et contient des propos, indignes d'un réviseur d'entreprises, qui constituent une atteinte aux principes de dignité et de délicatesse auxquels est soumis tout réviseur ;

Attendu que s'il est vrai que la qualité de réviseur d'entreprises de Monsieur {X} n'apparaît pas comme telle dans le texte incriminé, ce dernier mentionne qu'il a « fait le droit et le pratique tous les jours, ainsi que les matières économiques et comptables » ; que, lors de l'action en référé portée devant le président du tribunal de commerce de (...) (v. supra) Monsieur {X} apparaît comme réviseur d'entreprises (v. ordonnance), action dont ce dernier fait référence dans le texte ;

Que celui-ci, publié comme dit ci-dessus sous le nom de {X}, accuse nommément « certains prétendus supporteurs d'être d'une méchanceté et d'une imbécillité profondes », traitant certains de « fossoyeurs », Monsieur {X} se disant en outre « consterné par la hauteur de la saleté et de la traîtrise d'une partie de la race 'humaine' » et d'invoquer également « la mesquinerie, la mauvaise foi et l'hy-pocrisie de certains » ;

Que le texte publié provoqua la réaction d'une des personnes visées (v. lettre Dr (...) du 12 octobre 2001) qui sollicitait des excuses estimant « les termes déplacés, et particulièrement injurieux » et considérant que « l'insulte a des limites que l'honnête homme ne peut accepter de voir franchir » (pièce 2.44) ;

(...)

Attendu qu'il s'ensuit que ce manquement au devoir de réserve est établi, Monsieur {X} soutenant vainement qu'il ne fut pas l'auteur des textes dont la rédaction aurait été assurée par des tiers, alors qu'il n'a adressé aucun démenti ni par la voie de la presse sportive, ni aux personnes concernées par la publication et dont certaines ont manifesté leur désapprobation ; que l'attestation délivrée le 14 mai 2003 par Monsieur (...), qui invoque le bénévolat pour justifier des excès, outre qu'elle est ambiguë, est dépourvue de pertinence ;

Attendu qu'il résulte de tout ce qui précède que tous les manquements reprochés à Monsieur {X} demeurent établis et que ce dernier, par son comportement, a failli à ses obligations professionnelles et aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession (article 19bis de la loi) ;

Qu'à cet égard si la décision de la Commission de discipline doit être confirmée, la sanction à infliger à l'auteur des faits peut être ramenée à la suspension temporaire, tenu compte des bons antécédents de Monsieur {X} et de la cessation apparente de ses fonctions actives au sein de la S.A. {A} ; qu'ainsi la sanction à infliger pour l'ensemble des manquements précités peut être celle de la suspension pour un terme d'une année. ».

Le réviseur d'entreprises concerné a introduit un pourvoi en Cassation.

► **0214/2002/N – Commissie van Beroep – décision définitive**
Dépôt tardif de journal de stage

La Commission du stage a infligé à l'encontre d'un stagiaire réviseur d'entreprises une prolongation de son stage pour une durée de six mois ainsi qu'une suspension de son stage pendant trois mois, et ce en raison du dépôt tardif de son journal de stage. Le stagiaire réviseur d'entreprises a interjeté appel devant la Commission d'appel.

La Commission d'appel a confirmé la prolongation du stage pour une durée de six mois mais a réduit la peine de suspension du stage pour une durée de trois mois à la réprimande :

XV

« Over de verlenging van de stage :

Overwegende dat art. 9 van het K.B. van 13 oktober 1987, betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren, aan de Stagecommissie een aantal bevoegdheden verleent, waaronder het voorstellen aan de Raad van het I.B.R. van de uitreiking van de eindstagegetuigschriften (1^e), het toezicht op het volbrengen van de stage (2^e), het onderzoeken van de stagedagboeken (5^e), de organisatie van het toelatings- en bekwaamheidsexamen (8^e) ;

dat dit artikel 9 aan de Stagecommissie ook de bevoegdheid verleent, onder 9^e : de stagiairs, die niet zijn geslaagd in het bekwaamheidsexamen, bijkomende taken op te leggen ter vervolmaking van hun praktijkopleiding en, onder 10^e : te beslissen over de verkorting, over de schorsing en ook over de verlenging van de stageduur ;

dat deze beslissing over de verkorting, schorsing of verlenging van de stage slechts kan worden genomen « in de gevallen bepaald in dit besluit »⁽¹⁾,

dat, steeds volgens art. 9, 10^e, « behoudens andersluidende bepaling ... tegen die beslissingen beroep (kan) worden ingesteld bij de Raad » ;

(1) Omtrent de « gevallen bepaald in dit besluit » waarin tot een verlenging kan worden beslist, moet vooreerst worden verwezen naar het verslag aan de Koning (Cf. Vademecum van de Bedrijfsrevisor, Plichtenleer & Controlenormen, I.B.R., 2001, p.45), waarin, met een impliciete verwijzing naar art. 16 W. 22 juli 1953, onder de hoofding « *duur van de stage* », wordt vermeld : « *De wet bepaalt dat de stageduur in principe drie jaar bedraagt. Met bepaalde waarborgen, die in het reglement zijn opgenomen, kan de duur van de stage worden verlengd, wanneer de opleiding van de stagiair onvoldoende wordt geacht en voornamelijk wanneer bij niet slaagt voor het bekwaamheidsexamen.* »

Art. 3, tweede lid van het K.B. van 13 oktober 1987 bepaalt : « *Wanneer de stagecommissie de opleiding van de stagiair onvoldoende acht, kan zij de duur van de stage ten hoogste driemaal met maximum een jaar verlengen.* »

Volgens art. 36, tweede lid van hetzelfde K.B. worden de stagiairs reeds in de loop van de laatste zes maanden van de stage – en bijgevolg voor het beëindigen ervan – tot het bekwaamheidsexamen toegelaten.

Er moet ook worden verwezen naar het reeds geciteerde art. 9 van het besproken K.B. en de daarin aan de Stagecommissie verleende bevoegdheden, waaronder deze sub 9^e, en naar het art. 39 ervan dat aan de jury van het bekwaamheidsexamen toelaat een aanbeveling te doen aan de Stagecommissie « *om de kandidaat bijkomende werkzaamheden op te leggen* ».

In art. 27 van het K.B. van 13 oktober 1987 wordt bepaald dat de stage eindigt, onder meer door de aflevering van het getuigschrift van eindstage (zie hier ook het art. 9, 1^e), aflevering die blijkbaar geschiedt na het slagen in het bekwaamheidsexamen (Cf. Plichtenleer & Controlenormen, *op. cit.*, p. 181, nr. 7.8).

Overwegende dat art. 32 K.B. 13 oktober 1987 aan de Stagecommissie ook de bevoegdheid verleent tuchtstraffen op te leggen aan een stagiair « die de regels inzake tucht en plichtenleer niet naleeft » ;

Overwegende dat in het « Jaarverslag 1999 » van het I.B.R. enkele beslissingen van de Stagecommissie ter kennis werden gebracht, meer bepaald, p. 216 nr. 10.6, omtrent het in voege treden van een nieuwe stagedagboek en onder nr. 10.7 :

« 10.7. Laattijdige indienen van een stagedagboek

De stagiair die zijn stagedagboek niet op de door de Stagecommissie gestelde datum heeft ingediend, loopt een stageverlenging op voor een duur van zes maand. Hetzelfde geldt voor een stageboek dat wel tijdig werd ingestuurd maar niet in orde is en na regularisatie na de gestelde datum zou binnenkomen.

Deze administratieve sanctie bedraagt meer dan een verlenging van zes maand wanneer het stagedagboek meer dan zes maand te laat wordt ingediend.

In dit geval is de duur van de verlenging gelijk aan de duur van de vertraging in de afgifte van het stagedagboek. Ingeval van herbaling van de nalatigheid, kan een tuchtrechtelijke sanctie worden uitgesproken. »

Overwegende dat in het « Jaarverslag 2000 », p. 216-217, werd gemeld, met verwijzing naar pagina 216 van het « Jaarverslag 1999 » dat 73 stagiairs hun stagedagboek laattijdig – dit is na 15 augustus 2000 – hadden ingediend en een stageverlenging van 6 maanden kregen ;

dat voor de periode van 1 juli 2000 tot 30 juni 2001 werd medegedeeld dat het stagedagboek uiterlijk op 16 augustus 2001 moest worden ingediend ;

Overwegende dat de Stagecommissie in haar beslissing van 12 september 2001 aan {X} een verlenging oplegde van de stage gedurende zes maanden met verwijzing naar de pag. 216-217 van het « Jaarverslag 2000 » ;

Overwegende dat deze « administratieve sanctie » (Cf. « Jaarverslag 1999 », p. 216, geciteerd), in de mate dat het gaat om de verlenging zoals bedoeld in art. 9, 10°, K.B. 13 oktober 1987, slechts vatbaar is voor een hoger beroep bij de Raad van het I.B.R. en niet bij de Commissie van Beroep ;

dat tegen deze sanctie, in de mate dat het zou gaan om een tuchtstraf zoals bedoeld in art. 32 K.B. 13 oktober 1987, slechts tijdig een hoger beroep bij de Commissie van Beroep kon worden ingesteld binnen een termijn van 30 dagen (art. 21, § 2, W. 22 juli 1953), te rekenen vanaf de kennisgeving :

Overwegende dat het hoger beroep d.d. 7 februari 2002 tegen de op 14 september 2001 ter kennis gebrachte beslissing van 12 september 2001, ingesteld voor de Commissie van Beroep, bijgevolg niet ontvankelijk is, zowel met toepassing van art. 9, 10^e K.B. 13 oktober 1987 als volgens de regels van art. 21 W. 22 juli 1953 ;

Over de tuchtstraf d.d. 11 januari 2002 :

Overwegende dat het hoger beroep van 7 februari 2002, in de mate dat het gericht is tegen de beslissing van 11 januari 2002, tijdig en regelmatig werd ingesteld ; dat het ontvankelijk is en toelaatbaar ;

Overwegende dat de tuchtprocedure, die op 5 oktober 2001 door de Stagecommissie werd ingesteld tegen {X} en die aanleiding zal geven tot de tuchtstraf d.d. 11 januari 2002 – in tegenstelling tot de administratieve sanctie van 12 september 2001 die steunde op de vaststelling dat het stagedagboek niet ten laatste op donderdag 16 augustus 2001 op de zetel van het I.B.R. was ingediend – haar oorzaak vond in het feit dat :

« In de aangetekende brief van 12 september 2001 werd ... gevraagd om het stagedagboek vóór 30 september 2001 in te dienen.

Sindsdien heeft de stagiair op geen enkele manier gereageerd op deze brief. Bovendien heeft hij zijn stagedagboek nog steeds niet ingediend. »

dat de beslissing van 11 januari 2002 bijgevolg steunt op het niet respecteren van een termijn die verstreek eind september 2001, terwijl de beslissing van 12 september 2001 steunde op het niet in acht nemen van een half augustus 2001 verstreken termijn ;

dat er terzake dan ook geen sprake kan zijn van een schending van het principe « non bis in idem » ;

Overwegende dat de appellante aan de behandeling ter zitting van Stagecommissie d.d. 7 december 2001 een aantal verwijten richt die een schending zouden uitmaken van sommige regels van het Gerechtelijk Wetboek, van de rechten van de verdediging en meer algemeen van het E.V.R.M. – in het bijzonder art. 6 – verwijten die als volgt kunnen worden geresumeerd :

- de behandeling gebeurde met gesloten deuren ;
- slechts vijf van de zeven leden van de Stagecommissie waren aanwezig (Cf. het verzoekschrift in hoger beroep, pagina 3, nr. 8 – pagina 4, sub 12 wordt bij materiële vergissing vermeld dat slechts vier van de zes leden aanwezig waren) ;

- de stagemeeester werd afzonderlijk gehoord ;
- de appellante had voorafgaandelijk geen kennis van het dossier ;
- de Stagecommissie treedt op zowel als vervolgende overheid dan als rechter ;
- de Stagecommissie bestaat uitsluitend uit bedrijfsrevisoren ;

Overwegende dat eerst en vooral moet worden vastgesteld dat de Stagecommissie geldig kan beraadslagen wanneer ten minste vijf leden aanwezig zijn (art. 7 K.B. 13 oktober 1987) ;

Overwegende dat artikel 6, lid 1, E.V.R.M. niet vereist dat het tuchtrechtscollege – te dezen de Stagecommissie – dat onder het toezicht staat van hogere rechtsprekende organen, zelf aan de voorschriften voldoet van dit artikel ;

dat het voldoende is dat het rechtsprekend orgaan met volle rechtsmacht, hier de Commissie van Beroep, dat bevoegd is om de beslissingen van dat tuchtrechtscollege in rechte en in feite te toetsen, die vereisten vervult⁽¹⁾ ;

Overwegende dat de huidige zaak voor de Commissie van Beroep werd behandeld met open deuren ;

dat alle betrokkenen – de stagiaire, de stagemeeester en de voorzitter van de Stagecommissie – werden aanhoord in mekaars aanwezigheid ;

dat de appellante, samen met haar raadsman, vóór de zitting van 2 juli 2002 ruim de gelegenheid heeft gehad om het dossier in te zien ;

dat de Commissie van Beroep geen vervolgende partij is en regelmatig was samengesteld ;

Overwegende dat bijgevolg werd voldaan aan alle regels van gerechtelijk recht en van het E.V.R.M. ;

Overwegende dat blijkt uit de voorgelegde stukken en uit de hierboven geciteerde jaarverslagen van het I.B.R. van 1999 en 2000 dat de stagiairs regelmatig op de hoogte werden gesteld van de datum waarop hun stagedagboek moest worden afgegeven op het Instituut ;

dat de appellante zich hieraan niet heeft gehouden, wat haar een verlenging

(1) Cass. 12 maart 1998, onvolledig gepubliceerd in *Bull.*, 1998, nr. 139, p. 323. Zie ook de mercuriale die op 1 september 2000 werd uitgesproken door procureur-generaal J. du Jardin, « *Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden : toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie* », R.W. 2000-01, p. 785-810, in het bijzonder p. 794-799.

opleverde van haar stage, die haar bij schrijven van 12 september 2001 ter kennis werd gebracht ;

dat haar tezelfdertijd werd gevraagd haar stagedagboek alsnog in te dienen voor 28 september 2001 ;

Overwegende dat zij aan dit laatste verzoek geen gevolg gaf ;

dat zij aldus een houding heeft aangenomen die in strijd is met de waardigheid, de rechtschapenheid en de kiesheid en vooral met het respect dat zij aan haar confraters, leden van het I.B.R. en in het bijzonder aan de Stagecommissie verschuldigd is (art. 3 K.B. 10 januari 1994 en art. 19bis W. 22 juli 1953, ingevoegd bij de Wet van 21 februari 1985) ;

dat het foutief karakter van deze houding, die dagtekent van september 2001, niet wordt weggenomen doordat de appellante op 5 juni 2001 moeder zou zijn geworden van een dochtertje ;

dat de vordering, zoals zij voorkomt in de beslissing van de Stagecommissie d.d. 5 oktober 2001, bijgevolg gegrond is ;

Overwegende dat aan de appellante met toepassing van art. 32 K.B. 13 oktober 1987 juncto art. 20 W. 22 juli 1953 – en ingevolge het door haar ingestelde rechtsmiddel dat geen hogere straf toelaat dan haar in eerste aanleg werd opgelegd – een waarschuwing kan worden opgelegd, een berisping of een schorsing van haar stage gedurende ten hoogste drie maanden ;

Overwegende dat de Commissie van Beroep bij het bepalen van de straf en de strafmaat, enerzijds rekening houdt met de door de appellante in haar verzoekschrift in hoger beroep ingeroepen verzachtende omstandigheden ;

dat anderzijds de redelijkheid en de effectiviteit van de tuchtprocedure vereisen dat aan deze jonge stagiair-bedrijfsrevisor duidelijk wordt gemaakt dat de functie van bedrijfsrevisor een hoge mate vereist aan discipline en aan onafhankelijkheid, ook tegenover zijn eigen persoonlijkheid ;

dat deze discipline en onafhankelijkheid niet toelaten dat, omwille van gebeurtenissen in het privé-leven die geen overmacht uitmaken, de verplichtingen van het beroep in het gedrang komen ;

Overwegende dat in deze omstandigheden een berisping zich opdringt. ».

Aucun pourvoi en Cassation n'a été introduit contre cette decision.

► 0215/2002/F *Non paiement de cotisations – manque de collaboration*

Le Conseil reproche au réviseur d'entreprises concerné de ne pas s'être acquitté des cotisations dues et d'avoir omis systématiquement de répondre aux demandes répétées de l'Institut à ce sujet.

Le Conseil ayant accepté la démission du réviseur d'entreprises concerné, la procédure disciplinaire est devenue sans objet.

► 0216/2002/F – *Commission de discipline – décision définitive*
Non paiement de cotisations – manque de collaboration

Un réviseur d'entreprises a omis de répondre systématiquement aux demandes répétées de l'Institut relatives aux cotisations restant dues.

La Commission de discipline a infligé au réviseur d'entreprises concerné la peine de la radiation :

« Attendu que l'article 6 de la loi du 22 juillet 1953 impose aux membres de l'I.R.E. le paiement d'une cotisation annuelle, dont le montant est fixé par l'assemblée générale, dans les limites et selon les modalités fixées par le règlement d'ordre intérieur de l'Institut ;

Que sauf dans les conditions énoncées à l'article 7, avant-dernier alinéa, de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'I.R.E. — conditions qui ne sont pas réalisées dans le chef de M. {X} — aucune disposition légale ou réglementaire ne dispense, ou ne permet au Conseil de l'Institut de dispenser, un membre du paiement de tout ou partie de la cotisation annuelle ;

Qu'ainsi, contrairement à ce que plaide M. {X}, le paiement intégral de la cotisation due à l'Institut est, en vertu de la loi, essentiel à l'exercice de la profession ;

Qu'il s'agit là non seulement d'une application du principe général de non discrimination entre les membres de l'Institut, mais aussi de la garantie du principe d'indépendance, fondamental pour l'exercice de la profession du réviseur d'entreprises, l'indépendance de ce dernier étant susceptible d'être fragilisée, voire mise en péril, par son impécuniosité éventuelle, dont le non paiement de la cotisation constitue un indice (cfr. article 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises) ;

Attendu que le paiement intégral de la cotisation due à l'Institut étant exigé par la loi elle-même, la Commission de Discipline méconnaîtrait celle-ci en infligeant au réviseur qui manque à son obligation sur ce point, une peine qui lui permettrait de poursuivre ou de reprendre à terme l'exercice de la profession ;

Que la peine à infliger à M. {X} ne peut donc être que celle de la radiation ;

Que cette peine englobe celles que justifieraient les autres manquements visés dans le rapport du Conseil. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0217/2003/F – Commission de discipline

Normes générales de révision

Le Conseil reproche au réviseur concerné d'avoir émis un rapport sans réserve en ce qui concerne les comptes annuels d'une société qui est tombée peu de temps après en faillite. Il lui est reproché d'avoir enfreint plusieurs Normes générales de révision. Aucune décision n'est intervenue à ce jour.

► 0218/2003/F – Commission de discipline

décision frappée d'appel

Principes de dignité, de probité et de délicatesse – Normes générales de révision – indépendance

Il est reproché au réviseur d'entreprises concerné d'avoir manqué à ses obligations professionnelles ainsi qu'aux principes de dignité, de probité et de délicatesse, pour avoir :

- maintenu des méthodes de travail manquant de performance et d'efficacité, ce qui constitue une infraction grave aux normes techniques et aux règles professionnelles notamment par la non observation des paragraphes 1.1. et 1.2. des Normes générales de révision ainsi que du chapitre 2 de celles-ci, contenant les Normes concernant l'exécution d'une mission de contrôle ;
- pour avoir méconnu son obligation d'indépendance dans l'exercice de sa fonction de commissaire de deux sociétés.

La Commission de discipline a infligé la peine de la radiation au réviseur d'entreprises concerné :

« 1. La méconnaissance des §§ 1.1. et 1.2 et du chapitre 2 des Normes générales de révision

Attendu que se basant sur l'examen, effectué en 2002, de deux dossiers de travail de M. {X} en qualité de commissaire, dans le cadre d'une enquête initiée par la Commission de surveillance de l'Institut, le Conseil relève dans son rapport à la Commission de Discipline, les lacunes suivantes :

a. dans le dossier {A} SA :

- pas de programme de contrôle écrit,
- pour les différentes rubriques de l'actif et du passif : pas d'explication sur la méthode de travail suivie, pas de preuve de contrôle, aucune conclusion des contrôles effectués,
- pas de confirmation de solde clients et fournisseurs ; pas de lettres d'avocats ; pas de preuve de contrôle alternatif clients/fournisseurs,
- pas de preuve de contrôle interne,
- pas de contrôle physique ni en valeur du stock (qui constitue 33 % du bilan),
- pas de preuve du contrôle achat/vente,
- cut-off néant – pas de preuve,
- pas de contrôle sur les participations ;

b. dans le dossier {B} SA :

- pas de programme de contrôle ni de plan de travail écrit,
- pas de preuve du contrôle interne,
- M. {X} assiste aux conseils d'administration et est au courant du fonctionnement de l'entreprise et probablement des zones à risques,
- comptes clients et fournisseurs : pas de circularisation ni de contrôle alternatif, pas de lettres aux avocats, pas de lettres aux banques,
- pas de preuve écrite du contrôle physique ni en valeur du stock (18 M sur total bilan 72 M),
- aucune conclusion des contrôles,
- comptes de résultats : pas de preuve de contrôle à l'exception d'une copie des comptes du secrétariat social ;

Attendu qu'au cours de son audition par la Commission de Discipline, M. {X}, sans s'exprimer de manière détaillée au sujet des lacunes énoncées ci-dessus, s'est référé essentiellement au rapport établi le 18 août 2000 par le Confrère (...) suite aux visites qu'il a faites au cabinet de M. {X} dans le cadre du

contrôle confraternel, rapport qui, tenant compte de la petite taille du cabinet, conclut à un « satisfecit », assorti de quatre recommandations ;

Que M. {X} maintient par conséquent que sa méthode de travail, et donc ses travaux de contrôle, sont appropriés à la taille de son cabinet ;

Attendu cependant que les lacunes relevées ci-dessus l'ont été sur base des dossiers de 2001 que M. {X} a constitués pour le contrôle des comptes annuels de ces deux sociétés relatifs à l'exercice 2000, l'un de ces deux dossiers {A} étant le plus important du cabinet de l'intéressé ;

Que ces deux dossiers (pièce 2.2.b. du dossier disciplinaire) consistent chacun en une liasse de documents, notamment comptables, provenant de l'entreprise concernée, mais ne comportent quasi aucune note ou annotation de la main de M. {X} ou de l'un de ses collaborateurs, alors que de telles notes et annotations forment la trace d'un travail effectif de contrôle, tel que l'implique la mission de commissaire ;

Que les lacunes dénoncées par le Conseil de l'Institut dans son rapport à la Commission de Discipline sont donc vérifiées et ne sont pas justifiées ni justifiables par la taille du cabinet de M. {X} ni par la celle des entreprises concernées ;

Attendu en effet, qu'en tant que réviseur d'entreprises, M. {X} est « obligé de consigner (...) par écrit les travaux de contrôle effectués (...) de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission. Ces documents de travail doivent être conservés dix ans » (article 2.2. des Normes générales de révision, édictées en application de l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953) ;

Que cette règle est explicitée par la Recommandation relative aux documents de travail du réviseur d'entreprises du 5 janvier 1987 (Vademecum I.R.E. 2002, p. 1035 et suiv.), qui précise notamment :

– « Le dossier de travail illustrera clairement la réalisation concrète du programme de travail » et doit répondre à un certain nombre d'exigences qualitatives telles que « le caractère systématique, la clarté et le caractère complet », chaque document devant « être un moyen pour atteindre un objectif précis et ne pas constituer une fin en soi » (point 3.2.) ;

– « Tout dossier comprendra au moins (...) des notes relatives aux constatations faites et à la manière dont les problèmes spécifiques qui se sont manifestés en cours de contrôle ont été résolus » (point 3.3.) ;

– « Le dossier relatif au contrôle des comptes annuels devrait comprendre (...) les annotations relatives aux montants vérifiés des comptes annuels » (point 3.4.) ;

Attendu que dès lors que les dossiers examinés révèlent l'absence quasi totale de documents de travail tels que visés au point 2.2. des Normes générales de révision, le grief exposé au point 1 du rapport du Conseil de l'Institut est établi ;

Que M. {X} a donc méconnu l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, qui lui impose de se conformer notamment aux normes de révision usuelles de l'Institut ;

Que de plus, dès lors qu'aux termes de l'article 2.2. et des alinéas 2.2.2., 2.2.3. et 2.2.4. des Normes générales de révision, les documents de travail constituent la preuve du travail effectivement accompli, l'absence ou l'indigence de ces documents vaut présomption de l'absence ou de l'insuffisance du travail effectué par M. {X} au regard de celui qu'impliquent les missions de commissaire qui lui étaient attribuées ;

Qu'en l'absence de tout élément discordant sur ce point, M. {X} est par conséquent présumé avoir certifié les comptes des deux sociétés visées sans les avoir contrôlés comme la loi et les règles de la profession lui imposaient de le faire ;

2. La méconnaissance de l'obligation d'indépendance du commissaire

a. La participation aux conseils d'administration des deux sociétés concernées

Attendu qu'au cours de son audition par la Commission de Discipline, M. {X}, contestant par ailleurs avoir joué le rôle de « secrétaire » lors des réunions des conseils d'administration auxquelles il a assisté, a soutenu que sa présence à ces réunions s'inscrivait dans le cadre limité de sa mission de commissaire des sociétés concernées ;

Attendu cependant que cette version des choses est contredite par les pièces 2.2.b. du dossier disciplinaire, qui révèlent que :

– *au cours de l'année 2000, M. {X} a assisté aux réunions du conseil d'administration de la SA {A}, qui se confond avec celui de la SA {B}, des 10 et 20 janvier, 7 et 16 février, 14 et 27 mars, 4 avril, 1^{er} et 15 septembre, 6 octobre, 2 et 27 novembre et 18 décembre, et au cours de l'année 2001, à celles des 29 janvier, 1^{er} mars, 6 avril et 2 mai ;*

– *à chacune de ces réunions correspond un compte-rendu écrit de sa main, qui, dans un certain nombre de cas a été transcrit sur ordinateur, ce qui indique que*

M. {X} y tenait la plume et y assumait donc bien la fonction de secrétaire ;

— ces comptes-rendus révèlent que les points à l'ordre du jour de ces réunions concernaient toutes questions quelconques, notamment celles relatives à la gestion de l'entreprise (telles que stratégie commerciale, marketing, recrutement de personnel, etc.), et que M. {X} participait à ces réunions du début à la fin, de sorte que, contrairement à ses dires, sa présence n'était pas limitée à des questions liées à sa mission de commissaire ;

— ses prestations au sein du conseil d'administration ont d'ailleurs été rémunérées par des jetons de présence et n'entraient donc pas dans le cadre de sa mission de commissaire, rémunérée par le montant fixe établi par l'assemblée générale des sociétés concernées, comme le prévoit l'article 134 du Code des sociétés ;

Que le grief adressé à ce sujet par le Conseil de l'Institut à M. {X} dans son rapport du 28 février 2003, est par conséquent établi ;

Que les prestations de M. {X} au sein du conseil d'administration des deux sociétés concernées constituent effectivement une infraction caractérisée à l'article 8, § 1, de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 12, § 2, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ;

b. L'insuffisance des prestations d'audit

Attendu que dans son rapport du 28 février 2003 (p. 3/5, point 2.5.), le Conseil expose les éléments, puisés dans les documents remis par M. {X} au cours du contrôle de qualité dont il a fait l'objet, desquels le Conseil déduit que les prestations d'audit de M. {X} pour la SA {A} se limitent à 24 heures, soit un nombre d'heures et donc un travail insuffisant au regard du chiffre d'affaires de cette entreprise (300 millions BEF) ;

Attendu qu'au cours de son audition par la Commission de Discipline, M. {X}, alléguant des dysfonctionnements de son système informatique, a mis en doute la fiabilité de ses propres documents sur ce point ;

Que s'étant toutefois abstenu de préciser les dysfonctionnements allégués ainsi que le nombre d'heures qu'il aurait effectivement consacrées à ses prestations d'audit proprement dites, sa contestation ne peut être tenue pour sérieuse ;

Attendu par conséquent que le manquement qui lui est reproché est établi ;

Qu'il est d'ailleurs en cohérence avec celui exposé ci-dessus au point 1 (méconnaissance des Normes générales de révision) ;

c. La certification des comptes – sans réserve – de la SA {A} alors qu'un montant de BEF 20 millions à titre d'amendes fiscales n'a pas été provisionné

Attendu que la Commission de surveillance expose dans son rapport du 19 avril 2002 (pièce 2.l), avoir relevé dans les comptes annuels aux 31.12.99 et 2000 de la susdite société un poste « autres charges d'exploitation » important (1999 : BEF 3,5 millions ; 2000 : BEF 6,5 millions), concernant en réalité des acomptes payés à valoir sur des amendes TVA arrêtées transactionnellement en 1999 à un total d'environ BEF 20 millions ;

Que selon ce rapport, M. {X} a déclaré que ce montant n'était pas provisionné dans le bilan au 31.12.99 du fait de l'étalement dans le temps du paiement, et ce afin d'éviter une réaction des banques au détriment du client ;

Attendu qu'au cours de son audition par la Commission de Discipline, M. {X} a plaidé que, contrairement à ce qui est relaté dans le rapport du 19 avril 2002 de la Commission de surveillance au sujet de son objectif d'éviter une réaction des banques au détriment de son client, la certification qui lui est reprochée serait le résultat d'une erreur, erreur dont les conséquences seraient à relativiser, le rapport de gestion faisant état de la transaction avec l'administration de la TVA ;

Attendu que par cette argumentation, M. {X} reconnaît que les comptes annuels de la SA (A) n'eussent pu être certifiés comme ils l'ont été, mais attribue la certification qui lui est ici reprochée à une erreur, impliquant ainsi l'absence de caractère intentionnel dans son chef ;

Que M. {X} s'abstient cependant de s'expliquer de quelque manière que ce soit sur les circonstances qui auraient eu pour effet de l'induire en erreur, et ce en dépit de la mention relative à l'accord transactionnel avec la TVA dans le rapport de gestion, cette mention étant de nature à attirer son attention ;

Qu'en revanche, l'évidence des effets négatifs que le provisionnement de cette dette dans les comptes annuels auraient pu avoir sur les relations commerciales de l'entreprise, achève de priver de crédibilité la thèse de M. {X} selon laquelle ce serait par erreur, et donc non intentionnellement, qu'il a certifié les comptes annuels en leur état comme il l'a fait ;

Que de toute manière, une telle erreur serait inadmissible dans le chef du réviser d'entreprises, commissaire de la société en cause ;

Qu'en effet, compte tenu du caractère indubitablement significatif de la dette

TVA de cette société, en raison notamment de son importance au regard de son bénéfice annuel, lequel s'est élevé en 2000 à quelque 5 millions BEF, de la distribution d'un dividende alors que l'exercice se serait clôturé par une perte si la lourde transaction TVA avait été prise en charge comme elle aurait dû l'être, les comptes annuels de celle-ci ne donnent pas « une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société » s'ils ne contiennent pas la dette résultant de ladite transaction (articles 24 et 33 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés) ;

Que pourtant, l'article 144, alinéa 1^{er}, 3^o du Code des sociétés impose aux commissaires d'indiquer spécialement dans leur rapport si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société ;

Attendu d'autre part, que le rapport de gestion n'est pas de nature à affecter la certification de tels comptes par le commissaire et ne peut d'aucune manière servir de substitut à une information relative à une dette effective et certaine qui eût dû être comptabilisée en tant que telle et donc figurer comme telle dans les comptes annuels ;

Qu'en l'espèce d'ailleurs, l'information contenue dans le rapport de gestion auquel M. {X} se réfère, est incomplète, voire tronquée, puisqu'il n'y est pas fait mention du montant total de la transaction ni de la somme restant à payer ;

Attendu par conséquent que le fait ici visé est également établi et qu'il constitue un autre manquement grave et caractérisé de M. {X} aux dispositions légales et réglementaires visées par le Conseil de l'I.R.E. dans son rapport du 28 février 2003 ;

Appréciation

Attendu qu'en synthèse, il ressort des considérations exposées ci-dessus que M. {X} abuse de sa qualité de réviseur d'entreprises pour certifier des comptes annuels, non seulement sans les avoir contrôlés comme le lui imposent la loi et les dispositions normatives applicables en vertu de la loi, mais en outre, et sciemment, alors qu'ils ne donnent pas une image fidèle du patrimoine de la société auxquels ils se rapportent ;

Qu'une telle manière de faire est la négation même de la raison d'être de la profession de réviseur d'entreprises, instituée et organisée notamment dans le but, d'intérêt général, de fournir aux tiers une garantie sur la qualité de l'information financière portée par les entreprises à la connaissance du public ;

Qu'il s'agit là donc de manquements professionnels particulièrement graves, d'ailleurs susceptibles d'être sanctionnés pénalement (article 171, § 2, du Code des sociétés ; article 16, alinéa 3, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité) ;

Attendu d'autre part, que l'indépendance du réviseur d'entreprises dans l'exercice des missions qui lui sont confiées, constitue l'une des exigences essentielles de la profession, directement liée à sa raison d'être ;

Que la méconnaissance par M. {X} de son obligation à cet égard, notamment par sa participation, au sein du conseil d'administration, à la gestion des entreprises dont il est censé contrôler les comptes, est donc inacceptable ;

Attendu que M. {X} a ainsi manqué, de manière grave, caractérisée et répétitive, voire habituelle, à ses obligations professionnelles dans l'exercice de ses missions de réviseur d'entreprises, ainsi qu'aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession (article 19bis, 1° et 2° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises), ce qui justifie qu'une peine disciplinaire lui soit infligée ;

Que force est ainsi de constater que, fondamentalement, le comportement professionnel de M. {X} s'est dégradé depuis août 2000, époque du rapport établi par le confrère (...) dans le cadre d'un contrôle confraternel ou de qualité, pour aboutir à conférer un caractère abusif à l'usage qu'il fait du titre et de la qualité de réviseur d'entreprises ;

Attendu d'autre part, que persistant à nier ou à refuser d'admettre l'évidence de ses manquements aux règles et obligations de la profession, M. {X}, par sa propension à présenter les choses sous une forme altérée ou maquillée, n'offre aucune perspective dans le sens d'une prise de conscience de l'absolue nécessité qu'il y a pour lui, comme pour tout réviseur d'entreprises, de les respecter ni, par conséquent, d'une intention de se conformer à cette nécessité à l'avenir ;

Que dès lors qu'il y a lieu de craindre qu'il ne persiste, fût-ce à terme, dans l'abus qu'il fait actuellement du titre et de la qualité de réviseur d'entreprises, la peine à lui infliger ne pourrait être que celle de la radiation. ».

Le réviseur d'entreprises a interjeté appel. A ce jour, aucune audience n'a pu être fixée à défaut de désignation par le Roi de nouveaux magistrats dans les instances disciplinaires.

► 0219/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive
*Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non transmission
de l'enquête annuelle*

Le Conseil reproche à deux réviseurs d'entreprises ainsi qu'à leur société de révision d'avoir omis de transmettre à l'Institut l'enquête annuelle et ce malgré les demandes répétées de l'Institut à ce sujet.

La Commission de discipline a prononcé la peine de l'avertissement aussi bien à l'encontre des deux réviseurs d'entreprises qu'à l'égard de la société de révision.

L'argumentation développée est la suivante :

« Uit de voorliggende stukken blijkt dat de B.V.B.A. {Y} herbaaldelijk is aangeschreven met het oog op het overmaken van de jaarlijkse mededeling over 2001. Dit gebeurde bij brieven van 20 december 2002 en 10 februari 2003 en bij aangetekende brief van 14 maart 2003. Met dit laatste schrijven werd zij formeel in gebreke gesteld om « uiterlijk voor 31 maart 2003 » de gevraagde informatie mede te delen.

Bij brief gedateerd 28 maart 2003, doch die het Instituut pas verklaard ontvangen te hebben op 8 april 2003, werd het formulier met betrekking tot de jaarlijkse mededeling in verband met de werkzaamheden over de periode van 1 juli 2000 tot 30 juni 2001 overgemaakt.

Het ten laste gelegde feit wordt als zodanig niet betwist. In hun schriftelijk verweer van 8 juli 2003 van de B.V.B.A. {Y}, die ondertekend is door de heer {X}, zetten de betrokkenen uiteen dat het niet de bedoeling was deze verplichting niet na te komen en worden verontschuldigen aangeboden wegens het niet tijdig vervullen ervan. Tegelijk werd het formulier met betrekking tot de jaarlijkse mededelingen in verband met de werkzaamheden over de periode van 1 juli 2001 tot 30 juni 2002 overgemaakt.

De vaststelling dat één van de beide zaakvoerders, volgens verklaring van de heer {X} sedert 1 januari 2003 wegens ziekte onbeschikbaar is, maakte geen overmacht uit in hoofde van de B.V.B.A. {Y}. De betreffende jaarlijkse mededelingen dienden trouwens reeds aan het Instituut overgemaakt te zijn, respectievelijk tegen uiterlijk 31 december 2001 en 31 december 2002 (artikel 32 van het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement).

De feiten zijn bewezen ten laste van de drie betrokkenen. Bij het bepalen van de tuchtsanctie wordt rekening gehouden met het feit dat de betreffende jaarlijkse mededelingen inmiddels werden overgemaakt en met de vaststelling dat de betrokkenen nog niet eerder het voorwerp hebben uitgemaakt van een tuchtvervolging. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0220/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive

Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non transmission de l'enquête annuelle

Le réviseur d'entreprises concerné n'a pas transmis à l'Institut l'enquête annuelle. Cette attitude est contraire aux justes égards dus aux organes de la profession ainsi qu'aux principes de dignité, probité et délicatesse.

La Commission de discipline a prononcé à l'encontre du confrère concerné et de sa société de révision la peine de la réprimande :

« Bespreking

Uit de voorliggende stukken blijkt dat de burgerlijke B.V.B.A. {Y} herhaaldelijk is aangeschreven met het oog op het overmaken van de jaarlijkse mededeling van haar werkzaamheden over 2001. Dit gebeurde bij brieven van 20 december 2002 en 10 februari 2003 en bij aangetekende brief van 14 maart 2003. Met dit laatste schrijven werd zij formeel in gebreke gesteld om « uiterlijk voor 31 maart 2003 » de gevraagde informatie mede te delen. Deze aangetekende zending is ongeopend teruggekeerd met de vermelding « niet afgebaald ».

De B.V.B.A. {Y} en de heer {X} betwisten het hen ten laste gelegde feit niet, doch roepen als verzachtende omstandigheid een plotse toename in van de werkdruk, ingevolge het feit dat de heer {X} aangesteld werd als adjunct-curator van het faillissement van Sabena en een begin maart 2002 gestarte samenwerking met een andere bedrijfsrevisor niet vlot verliep. Deze feiten maken geen overmacht uit in hoofde van de B.V.B.A. {Y}. De jaarlijkse mededeling over 2002, die de betrokkenen met een brief van 22 september 2003 overmaakten aan het Instituut, ter attentie van de voorzitter van de Tuchtcommissie, heeft betrekking op « het boekjaar van 12 maanden dat afsluit op 31 december 2002 ». De jaarlijkse mededeling over 2001 betrof dus een boekjaar dat afsluit op 31 december 2001. Op grond van artikel 32, derde lid van het konink-

lijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huisboudelijk reglement van het IBR diende deze jaarlijkse mededeling reeds op 30 juni 2002 aan het Instituut overgemaakt te worden. Het feit dat dit pas meer dan een jaar later gebeurde, nadat een vervolging voor de Tuchtcommissie was ingesteld, kan niet verklaard worden door de werkdruk, doch getuigt van een gebrek aan respect ten aanzien van de confraters en van het Instituut, dat een wettelijke opdracht heeft om toezicht uit te oefenen op de beroepsuitoefening

Het ten laste gelegde feit is bewezen en maakt in hoofde van de vennootschap en haar zaakvoerder een inbreuk uit de op de wettelijke, reglementaire en deontologische verplichtingen aangehaald in het verslag van de Raad.

Bij het bepalen van de tuchtsanctie wordt rekening gehouden met de vaststelling dat de jaarlijkse mededeling over 2001 uiteindelijk werd overgemaakt, na de oproeping voor de Tuchtcommissie, en met de vaststelling dat de betrokkenen nog niet eerder het voorwerp hebben uitgemaakt van een tuchtvervolging. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0221/2003/N – Tuchtcommissie – décision frappée d'appel *Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non transmission de l'enquête annuelle*

Il est reproché au réviseur d'entreprises concerné d'avoir omis de transmettre à l'Institut l'enquête annuelle.

La Commission de discipline a infligé au réviseur d'entreprises ainsi qu'à sa société de révision une suspension de huit jours :

« *Bespreking*

Uit de voorliggende stukken blijkt dat de B.V.B.A. {Y} herhaaldelijk is aangeschreven met het oog op het overmaken van de jaarlijkse mededeling over 2001. Dit gebeurde bij brieven van 20 december 2002 en 10 februari 2003 en bij aangetekende brief van 14 maart 2003. Met dit laatste schrijven werd zij formeel in gebreke gesteld om « uiterlijk voor 31 maart 2003 » de gevraagde informatie mede te delen. Deze aangetekende zending is ongeopend teruggekeerd met de vermelding « niet afgebaald ».

Het ten laste gelegde feit is bewezen en maakt in hoofde van de vennootschap en

haar zaakvoerder een inbreuk uit de op de wettelijke, reglementaire en deontologische verplichtingen aangebaald in het verslag van de Raad.

Bij het bepalen van de tuchtsanctie wordt rekening gehouden enerzijds met de vaststelling dat de jaarlijkse mededeling over 2001 nog steeds niet is overgemaakt en anderzijds met de vaststelling dat de betrokkenen nog niet eerder het voorwerp hebben uitgemaakt van een tuchtvervolging. ».

Aussi bien le réviseur d'entreprises que sa société de révision ont interjeté appel. Aucune décision n'est intervenue à ce jour.

► 0222/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive

Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non transmission de l'enquête annuelle

Il est ici également reproché au réviseur d'entreprises concerné d'avoir omis de transmettre l'enquête annuelle.

La Commission de discipline a prononcé à l'égard du réviseur d'entreprises concerné une suspension de huit jours :

« Uit de voorliggende stukken blijkt dat heer {X} berbaaldelijk is aangeschreven met het oog op het overmaken van de jaarlijkse mededeling over 2001. Dit gebeurde bij brieven van 20 december 2002 en 10 februari 2003 en bij aange tekende brief van 14 maart 2003. Met dit laatste schrijven werd hij formeel in gebreke gesteld om « uiterlijk voor 31 maart 2003 » de gevraagde informatie mede te delen.

Ter zitting van 14 juli 2003 om 11 uur verklaart de heer {X} dat hij de jaarlijkse mededeling over 2001 zal overhandigen tegen 15 uur. De zaak wordt in voortzetting gesteld op 14 juli 2003 om 15 uur.

De heer {X} verschijnt opnieuw en overhandigt de jaarlijkse mededelingen over 2001 en 2002 aan de Tuchtcommissie.

Het ten laste gelegde feit is bewezen en maakt een inbreuk uit de op de wettelijke, reglementaire en deontologische verplichtingen aangebaald in het verslag van de Raad.

Bij het bepalen van de tuchtsanctie wordt rekening gehouden met de vaststelling dat de heer {X} eerder reeds veroordeeld werd door de tuchtcommissie wegens het

systematisch nalaten te antwoorden op het herhaald verzoek vanwege het IBR om zich in regel te stellen inzake de bijdrageplicht en de jaarlijkse mededeling.

Als verzachtende omstandigheid wordt het feit in aanmerking genomen dat hij ter zitting alsnog de jaarlijkse mededeling over 2001 heeft overhandigd. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette decision.

► **0223/2003/F – Commission de discipline – décision définitive**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non transmission de l'enquête annuelle

Les infractions reprochées au réviseur d'entreprises concerné sont identiques à celles des dossiers n° 0199/2002/F, 0203/2002/F, 0219/2003/N, 0220/2003/N, 0221/2003/N (enquête annuelle).

La Commission de discipline a prononcé à l'égard du réviseur d'entreprises concerné la peine de l'avertissement :

« Attendu que le document manquant a été remis à l'Institut qui l'a estampillé pour réception le 8 mai 2003, soit avec dix mois de retard ;

Que l'infraction reprochée a donc actuellement pris fin ;

Appréciation

Attendu que le manquement reproché est établi et qu'il constitue une infraction aux dispositions légales et réglementaires visées par le Conseil de l'Institut dans son rapport du 4 avril 2003 à la Commission de Discipline, mais qu'il a pris fin dans le courant de la présente procédure disciplinaire ;

Que compte tenu de ceci ainsi que de l'ensemble des circonstances de la présente cause, il y a lieu d'infliger à Madame {X} une peine disciplinaire qui peut, par modération, être réduite en l'espèce à celle de l'avertissement. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► **0224/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non paiement de cotisations

Le réviseur d'entreprises concerné a omis de payer les cotisations dues.

Le paiement des montants dus étant intervenu dans l'intervalle, la Commission de discipline a prononcé à son encontre la peine de la réprimande.

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► **0225/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non paiement de cotisations

Les faits reprochés au réviseur d'entreprises concerné sont identiques à ceux du dossier 0224/2003/N susmentionné. Le réviseur d'entreprises ayant déjà fait l'objet de deux autres procédures disciplinaires, la Commission de discipline a prononcé la peine de la suspension d'un mois.

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► **0226/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – manque de collaboration

Le réviseur d'entreprises concerné a, en tant que commissaire d'une société, émis une attestation sans réserve des comptes annuels de cette société alors que le collègue des commissaires *internes* de cette société n'a pas accepté le rapport relatif aux comptes annuels.

Le renvoi devant la Commission de discipline se fonde sur le fait que le réviseur d'entreprises concerné n'a pas donné suite aux demandes de renseignement des organes de l'Institut. Ce manque de respect constitue une atteinte aux principes de dignité, de probité et de délicatesse, sur lesquels est basé l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises.

La Commission de discipline a prononcé à l'encontre du confrère concerné la peine de l'avertissement :

« *Bespreking*

1. *Uit de voorliggende stukken blijkt dat het heer {Z} in april 2000 bij het Instituut een klacht formuleerde, waarin de verantwoordelijkheid van de heer {X} ter discussie werd gesteld in het kader van de uitoefening van zijn mandaat van commissaris bij de N.V.{A}. Blijkens een brief van 13 april 2000*

van de voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de heer {W} werd het dossier overgemaakt aan de Commissie van Toezicht. Op 29 april 2000 formuleerde de heer {Z} een bijkomende klacht.

Met een brief van 21 juni 2000 werd aan de heer {X} gevraagd de jaarrekening van de {A} mede te delen, evenals een kopie van zijn correspondentie in verband met de aangebaalde problematiek, zijn verslagen bij de meest recente jaarrekeningen en een evaluatie van de belangrijkheid van de bedragen waarover het ging. Bij brief van 21 november 2000 werd de heer {X} door de Commissie van Toezicht uitgenodigd voor een onderhoud op het Instituut op 24 november 2000. Er werd hem gevraagd bijkomende schriftelijke toelichting mede te delen aan de hand van zijn werkdossiers met betrekking tot documenten die bij schrijven van 24 augustus 2000 aan het Instituut waren overgemaakt.

In een brief van 20 februari 2001 formuleerde het Instituut een aantal bemerkingen bij de verslagen die de heer {X} bij de beoordeling van de jaarrekening 1999 van de {A} had gemaakt. Hij werd verzocht zijn commentaar bij deze bemerkingen mede te delen.

De voorzitter van het Instituut stelde in een brief van 19 maart 2002 vast dat de heer {A} niet geantwoord had op de brief van 20 februari 2001.

Op 17 juli 2002 richtte de voorzitter van het Instituut dan een aangetekend schrijven aan de heer {A}, waarin hem gevraagd werd binnen de 15 dagen te reageren op de brieven van 20 februari 2001 en 19 maart 2002, waarvan kopie gevoegd werd als bijlage. Volgens de Raad kwam ook op deze aangetekende brief geen antwoord.

2. De heer {X} houdt voor dat hij de brieven van 20 februari 2001 en 19 maart 2002 niet ontvangen heeft en dat hij op de aangetekende brief van 17 juli 2002 geantwoord heeft met een schrijven van 24 juli 2002. Hij legt kopie voor van een brief, gedateerd 24 juli 2002, waarin hij de gevraagde commentaar geeft bij de bemerkingen van de Commissie van Toezicht.

3. Opdat de Commissie van Toezicht haar onderzoek naar mogelijke tuchtvergrijpen zou kunnen uitvoeren is het essentieel dat een bedrijfsrevisor tijdig de gevraagde informatie overmaakt. Het laattijdig of niet ingaan op verzoeken tot informatie getuigt van een tekort aan respect tegenover het Instituut en vormt een inbreuk op de reglementaire en deontologische verplichtingen, aangebaald in het verslag van de Raad (Tilleman, B., De bedrijfsrevisor en het tuchtrecht, in :

De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten, Studies IBR, nr. 211, p.174).

Vanzelfsprekend kan aan de bedrijfsrevisor slechts een inbreuk op deze deontologische verplichting verweten worden, als hij daadwerkelijk een verzoek om informatie ontvangen heeft. Wanneer de bedrijfsrevisor dit betwist, rust op het Instituut de bewijslast om aan te tonen dat dit verzoek wel degelijk aan de betrokken revisor werd overgemaakt (vergelijk : Cass. 8 november 1991, Arr. Cass. 1991 – 92, 226).

Het is op zijn minst merkwaardig te noemen dat twee brieven, die door het Instituut aan het kantooradres van de heer {X} werden gezonden, niet op dit adres zouden zijn toegekomen, doch gelet op de betwisting ter zake van de heer {X} en op het feit dat het Instituut geen bewijs van verzending kan voorleggen, kan geen tuchtsanctie opgelegd worden aan de heer {X} wegens het niet geven van de informatie die in deze brieven werd gevraagd.

Dat hij de brief d.d. 17 juli 2002 van het Instituut wel ontvangen heeft, betwist de heer {X} niet. Van dit schrijven legt het Instituut trouwens het bewijs van aangetekende zending voor.

De heer {X} houdt voor dat hij deze brief beantwoord heeft op 24 juli 2002, doch het Instituut ontkent op haar beurt een antwoord op haar schrijven van 17 juli 2002 ontvangen te hebben. Wanneer de heer {X} voorhoudt de brief, waarvan hij een kopie voorlegt, op 24 juli 2002 of op enig ander ogenblik, eerder dan met zijn schrijven van 31 augustus 2003, aan het Instituut gezonden te hebben, dan rust op hem de bewijslast ter zake. De Tuchtcommissie stelt vast dat hij dit bewijs niet levert.

In de mate dat de heer {X} aldus niet aantoont een gevolg te hebben verleend aan het verzoek d.d. 17 juli 2002 van het Instituut, waarin bij hem werd aangedrongen om binnen de 15 dagen de informatie mede te delen waarvan sprake in de eerdere brieven, die als kopie waren bijgevoegd, is het hem ten laste gelegde feit bewezen en heeft hij de wettelijke, reglementaire en deontologische verplichtingen aangehaald in het verslag van de Raad geschonden.

De Tuchtcommissie stelt vast dat de tuchtvervolgning geen betrekking heeft op de aantijgingen aan het adres van de heer {X} die het voorwerp uitmaakten van de klachten van de heer {W}, maar enkel op het niet verschaffen van de gevraagde informatie.

Rekening gehouden met het feit dat de tenlastelegging enkel bewezen is in zover zij de brief d.d. 17 juli 2002 betreft en gelet op het feit dat de heer {X} nog niet eerder het voorwerp heeft uitgemaakt van een tuchtvervolging, wordt hem de tuchtsanctie opgelegd zoals bepaald in het beschikking gedeelte van deze uitspraak. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► **0227/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – affirmations mensongères

Un réviseur d'entreprises n'a pas payé la note d'honoraires d'un avocat intervenu dans un dossier ayant trait à une société (A) dans laquelle il est liquidateur.

Le renvoi en discipline s'explique par le fait que le réviseur a émis une déclaration écrite allant à l'encontre d'un acte publié (annexes du Moniteur belge) et ce afin de se soustraire au paiement de la note d'honoraires de cet avocat. En effet, le réviseur a prétendu ne pas être liquidateur de la société (A) alors qu'il résulte des annexes du Moniteur belge qu'il est bel et bien liquidateur. Il a manqué à son obligation de respecter les principes d'intégrité et de dignité.

La Commission de discipline a prononcé à son encontre une suspension pour une durée de 15 jours :

« Bespreking

1. Op 13 september 2002 richtte meester {Z}, advocaat te {...}, een brief aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren, waarin hij een klacht formuleerde tegen de heer {X}. Uit de bijlagen bij deze brief blijkt dat ten verzoeken van de B.V.B.A {XYZ}, waarvan meester {Z} de raadsman is, op 14 februari 1997 een dagvaarding betekend werd aan de BVBA {A} te {...} om betaling te bekomen van een factuurschuld van 121.000 BEF, te vermeerderen met de rente en een forfaitair schadebeding. In de loop van dit geding werd de BVBA {A} in staat van faillissement verklaard. De BVBA {XYZ} diende een aangifte van schuldvoordering in. Deze aangifte was ondertekend door de heer {X}.

Meester {Z} maakte op 25 september 2001 in de zaak tussen de BVBA {XYZ} en de BVBA {A} een staat van ereloon en kosten voor een bedrag van

7.500 BEF over aan de BVBA {Y}. In zijn schrijven van 13 september 2002 zet hij uiteen dat hij dit deed omdat de heer {X} vennoot was van de BVBA {XYZ}.

In een brief van 19 november 2001 aan de BVBA {XYZ} stelde meester {Z} vast dat zijn staat van ereloon en kosten nog niet was voldaan en drong hij aan op betaling. De heer {X} zond deze brief terug aan meester {Z} met de volgende handgeschreven vermelding : « Geachte Heer, Beste {X}, BVBA {XYZ} is reeds enkele jaren vereffend. Ik was slechts minderheidsaandeelhouder en geen vereffenaar. Gelieve U te wenden tot de vereffenaar ».

Op 29 januari 2002 schreef meester {Z} de heer {W}, accountant te {...} aan in zijn hoedanigheid van vereffenaar van de BVBA {XYZ}. Deze maakte aan meester {Z} een kopie over van de publicatie in de bijlage tot het Belgisch Staatsblad, waaruit bleek dat de heer {X} één van de vereffenaars van de BVBA {XYZ} was. Bovendien legde de heer {W} een uittreksel voor uit de balans na sluiting van de vereffening van de BVBA {XYZ}, waaruit bleek dat de rekening-courant van de heer {X} ± nog een saldo vertoonde van 29.659 BEF in voordeel van de vennootschap, evenals een verklaring d.d. 28 december 1999 van de heer {X}, waarin hij dit bevestigde. De heer {W} verzocht meester {Z} om voor zijn schuldvordering aan te kloppen bij de heer {X}.

Meester {Z} maakte op 5 maart 2002 de brief van meester {W} en de bijlagen over aan de revisorenvennootschap van de heer {X} en verzocht hem opnieuw de ereloonstaat te betalen. In een brief van 28 mei 2002 stelde meester {Z} vast dat deze staat van ereloon en kosten nog steeds niet was vereffend. Hij dreigde ermee de heer {X} te zullen dagvaarden en het Instituut der Bedrijfsrevisoren te zullen verwittigen, indien aan zijn verzoek tegen 15 juni 2002 niet werd voldaan. Een gelijkaardig schrijven richtte hij aan de heer {W}.

2. De Commissie van Toezicht van het Instituut nodigde de heer {X} met een brief van 6 november 2002 uit voor een onderhoud op 29 november 2002.

In zijn verslag stelt de Raad dat de heer {X} op 29 november 2002 door de Commissie van Toezicht gehoord werd en dat hij erkend heeft bewust gelogen te hebben om te ontsnappen aan de betaling van een eerder symbolisch bedrag. De Raad is van oordeel dat deze houding een ernstige fout uitmaakt, aangezien de heer {X} en meester {Z} een vertrouwensrelatie hadden die blijkt uit hun briefwisseling. De Raad voegt er nog aan toe dat de heer {X} tijdens zijn verhoor

voor de Commissie van Toezicht verklaarde dat hij de ereloonstaat van advocaat {Z} inmiddels had betaald, doch dat daarvan geen betalingsbewijs voorlag.

3. De heer {X} geeft toe « een beoordelingsfout » te hebben gemaakt en verklaart hiervoor zijn verantwoordelijkheid te nemen. Hij zet in zijn verweerschrift uiteen op welke wijze in het kader van de BVBA {XYZ} werd samengewerkt tussen hem en de heer {W}. Hij benadrukt dat elke partner zijn eigen cliënteel opvolgde. Voorts wijst hij er op dat de BVBA {A} geen klant van hem was, maar van de heer {W}. Hij houdt voor dat hij reeds vóór 1999 voor het eerst een ereloonnota ontving van meester {P} in de zaak tegen {A} en dat hij deze ereloonnota overmaakte aan de heer {W}, die hem niet wilde betalen omdat hij laattijdig was opgesteld. Voorts zet hij uiteen dat hij aan meester {Z} mondeling heeft meegedeeld dat het dossier, waarop de ereloonstaat betrekking had, geen van zijn klanten betrof. Voorts benadrukt de heer {X} dat de BVBA {XYZ} reeds vereffend was op het ogenblik dat meester {Z} de herinneringsbrieven stuurde. Tenslotte laat hij gelden dat hij, na zijn initiële weigering, uiteindelijk de betreffende ereloonstaat betaald heeft op 13 november 2002. Hij legt het bewijs van deze betaling voor.

De heer {X} erkent dat hij gelogen heeft, doch de stelling van de Commissie van Toezicht dat dit bewust zou gebeurd zijn, wenst hij te nuanceren. Hij verklaart dat hij weliswaar formeel als vereffenaar was aangesteld, doch dat het de heer {W} was die de verrichtingen van de vereffening voor zijn rekening heeft genomen en dat hij daarbij niet betrokken is geweest. Hij stelt dat zijn verklaring dan ook in die zin moet begrepen worden.

Voorts verzoekt de heer {X} de tuchtcommissie rekening te willen houden met het feit dat hij nooit eerder tuchtrechtelijk werd vervolgd en dat de klacht niets te maken heeft met zijn professionele activiteiten als revisor.

4. De tuchtrechter toetst de gedragingen van een beroepsbeoefenaar in verband met de uitoefening van zijn beroep aan de regels van de eer en de waardigheid van diens beroep en van de deontologie (Tilleman, B., *De bedrijfsrevisor en het tuchtrecht*, in : *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten*, Studies IBR, nr. 1, p. 97). Het tuchtrecht sanctioneert de niet-naleving van wettelijke, reglementaire en deontologische bepalingen die de uitoefening van het beroep betreffen. Dit sluit niet uit dat handelingen, die gesteld worden buiten de eigenlijke beroepsuitoefening, aanleiding kunnen geven tot een tuchtsanctie. Dit is met name het geval wanneer deze handelingen een weerslag kunnen hebben op de goede werking van de groep

of het beroep of de eer, de waardigheid of eerlijkheid van het ambt kunnen aantasten (du Jardin, J., Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden : toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie, R.W., 2000-2001, p. 788).

Het is de bedrijfsrevisor toegelaten om als vereffenaar van een vennootschap op te treden. Dit mandaat behoort immers tot de categorie van opdrachten van vertrouwen en controle, waarmee de bedrijfsrevisor moet kunnen belast worden. (cfr. Tillemans, B., a.w., nr. 160, p. 151). Hij dient er evenwel op toe te zien dat hij, in het kader van de uitoefening van dit mandaat, geen handelingen stelt die de eer, de waardigheid en de rechtschapenheid van de beroepsgroep waartoe hij behoort, in het gedrang kunnen brengen. Door tegenover een schuldeiser van een vennootschap, die hem kent als bedrijfsrevisor, te ontkennen dat hij vereffenaar is geweest van deze vennootschap, terwijl hij in werkelijkheid wel in deze hoedanigheid was benoemd, schendt een bedrijfsrevisor ernstig het maatschappelijk vertrouwen dat in de uitoefenaars van het beroep van bedrijfsrevisor wordt gesteld. Gelet op zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid wordt van de bedrijfsrevisor verwacht dat hij eerlijk en rechtschapen is. Wanneer hij, in verband de uitoefening van een mandaat in een vennootschap een leugenachtige verklaring aflegt, tast hij zijn eigen reputatie en deze van zijn beroepsgroep aan, zelfs wanneer dit mandaat niet kadert in zijn beroepsuitoefening als bedrijfsrevisor.

Dat deze leugen, die de heer {X} erkent, niet bewust zou zijn uitgesproken, doch dat het enkel zijn bedoeling was duidelijk te maken dat het een andere vereffenaar was die zich met de praktische afhandeling van de vereffening bezig hield, komt, gelet op de inhoud van zijn verklaring aan meester {Z}, niet geloofwaardig over. Deze verklaring is duidelijk en niet voor interpretatie vatbaar. Hij verwijst meester {Z} niet « naar een andere vereffenaar » of « naar de vereffenaar die zich met de praktische afhandeling van de vereffening bezighield ». Hij stelt het ondubbelzinnig : « Ik was slechts minderheidsaandeelhouder en geen vereffenaar ». Bovendien vraagt hij meester {Z} zich te wenden tot « de vereffenaar ».

Ook nadat gebleken was dat hij gelogen had en meester {Z} opnieuw aandrang op betaling van zijn ereloonstaat, achtte de heer {X} het niet nodig daaraan gevolg te geven of minstens zijn standpunt toe te lichten. Pas nadat meester {Z} klacht had neergelegd bij het Instituut, betaalde hij de ereloonstaat, daarmee erkennend dat hij daartoe gebonden was, gelet op het saldo van zijn rekening-courant bij de sluiting van de vereffening van de BVBA {XYZ}.

Het ten laste gelegde feit is dan ook bewezen en maakt in hoofde van de heer {X} een inbreuk uit op de wettelijke, reglementaire en deontologische verplichtingen aangebaald in het verslag van de Raad.

Bij het bepalen van de tuchtsanctie wordt enerzijds rekening gehouden met de ernst van de inbreuk en anderzijds met het feit dat de heer {X} nog niet eerder het voorwerp heeft uitgemaakt van een tuchtvervolging. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► **0228/2003/N *Principes de dignité, de probité et de délicatesse – Normes générales de révision – responsabilité pénale***

Un réviseur d'entreprises, commissaire de trois sociétés, a attesté sans réserve les bilans de ces dernières alors que les dispositions mentionnées à l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles n'avaient pas été respectées, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées. Sa responsabilité pénale a été confirmée devant la Cour d'appel. Le renvoi en discipline se fonde également sur le fait qu'il n'a pas respecté les principes de dignité, probité et délicatesse ainsi que les règles relatives au contrôle de la comptabilité des entreprises.

A ce jour, ce dossier n'a pas encore pu être traité par les instances disciplinaires en raison de l'absence de désignation par le Roi de nouveaux magistrats.

► **0229/2003/F *Manque de confraternité***

Un réviseur a établi un rapport critique (destiné à être produit en justice) relatif au rapport effectué par un confrère, et ce sans avoir pris contact avec ce dernier. Il a manqué à son obligation de faire connaître à son confrère les points sur lesquels porte la divergence.

Le Conseil estime qu'il est difficilement justifiable d'invoquer le secret professionnel dans la mesure où l'engagement d'une procédure judiciaire

est, par essence, destinée à être portée à la connaissance de la partie citée. Le réviseur est renvoyé devant les instances disciplinaires.

A ce jour, aucune audience n'a pu être fixée à défaut de désignation par le Roi de nouveaux magistrats dans les instances disciplinaires.

► *0230/2003/F Normes générales de révision – Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports*

Un réviseur d'entreprises a établi deux rapports relatifs à des apports en nature. Il lui est reproché d'avoir enfreint aussi bien les Normes générales de révision que les Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports. Le confrère a en effet émis deux déclarations approbatives qui ne constituent pas le reflet du corps de ses deux rapports. Ces infractions justifient le renvoi devant la Commission de discipline, la communication d'informations objectives aux tiers n'étant pas garantie.

A ce jour, ce dossier n'a pas encore pu être traité par les instances disciplinaires en raison de l'absence de désignation par le Roi de nouveaux magistrats.

► *0231/2003/N Abus de titre par une société non inscrite – Normes générales de révision*

Un confrère exerce son activité de réviseur d'entreprises dans une société et ce sans avoir demandé son inscription à la liste des membres de l'Institut. Cette société a exercé le mandat de commissaire alors qu'elle n'était pas inscrite à la liste des membres ; en conséquence, elle a exercé de manière illégale la profession. Par ailleurs, le réviseur concerné a continué à exercer ses activités professionnelles à titre de personne physique. Enfin, il a également enfreint plusieurs normes de révision et prescriptions du droit des sociétés. Le Conseil a décidé de renvoyer le réviseur devant la Commission de discipline.

► 0232/2003/N – Tuchtcommissie

Principes de dignité, de probité et de délicatesse – Normes générales de révision – indépendance

Un réviseur d'entreprises, commissaire d'une société, n'a pas mentionné dans son rapport l'existence d'infractions aux règles comptables et aux obligations de publication. Il lui est également reproché d'avoir manqué aux principes de dignité, probité et délicatesse ainsi qu'à son obligation d'indépendance. Le Conseil a renvoyé le confrère devant les instances disciplinaires.

Aucune décision n'est intervenue à ce jour.

► 0233/2003/N Normes générales de révision

Le contrôle de qualité effectué chez le réviseur d'entreprises contrôlé a fait apparaître qu'il effectue des analyses du risque sommaires et que l'évaluation des contrôles internes n'est pas documentée. Le Conseil a décidé de renvoyer le confrère devant la Commission de discipline.

► 0234/2003/N – Tuchtcommissie

Refus d'admission au stage – profil du maître de stage

Un réviseur d'entreprises souhaitait engager un stagiaire. La Commission du stage a estimé que le réviseur d'entreprises ne dispose pas d'heures suffisantes pour pouvoir former correctement un stagiaire. Le confrère a interjeté appel devant la Commission d'appel.

Aucune décision n'est intervenue à ce jour.

► 0235/2003/N – Tuchtcommissie

Principes de dignité, de probité et de délicatesse – Normes générales de révision – indépendance

Il résulte du dernier contrôle de qualité effectué chez un réviseur d'entreprises qu'il n'a pas donné suite aux remarques formulées à son encontre lors du contrôle de qualité précédent. Par ailleurs, le confrère n'a pas répondu

aux demandes répétées de l'Institut de lui fournir des renseignements. Enfin, le réviseur a enfreint les règles d'indépendance. Le Conseil a décidé à ce jour de renvoyer le confrère devant la Commission de discipline.

Aucune décision n'est intervenue à ce jour.

► 0236/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive

Principes de dignité, de probité et de délicatesse – Non paiement de cotisations

Le confrère concerné a omis de transmettre à l'Institut la déclaration sur l'honneur pour le calcul de la cotisation variable, et ce malgré les différents rappels de l'Institut. En agissant de la sorte, il a manqué aux justes égards dus aux organes de la profession.

La Commission de discipline a prononcé à son encontre la peine de la reprimande :

« *Bespreking*

Overeenkomstig artikel 7 van het K.B. van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het I.B.R. betalen de leden jaarlijks, naast een vaste bijdrage, een aanvullende veranderlijke bijdrage die berekend wordt op de aan de B.T.W. onderworpen omzet zoals aangegeven in de loop van het burgerlijk jaar dat voorafgaat aan het jaar waarin de bijlage verschuldigd is. De omzet wordt, aan de hand van een aangifteformulier dat de Raad van het Instituut opstelt, meegedeeld uiterlijk op 31 maart van elk jaar.

Op grond van artikel 32 van hetzelfde K.B. dienen de bedrijfsrevisoren, ten laatste op 30 juni van elk jaar, aan het Instituut een tabel te sturen waarop per categorie de opdrachten vermeld worden die zij hebben verricht in het afgelopen jaar en waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut voorbehouden is, evenals de eraan verbonden bezoldiging.

Met een rondschriften van 28 februari 2003 werd aan de bedrijfsrevisoren gevraagd om de verklaring op erewoord 2003 ter berekening van de veranderlijke bijdrage en de jaarlijkse mededeling 2002 aan het Instituut over te maken. In een brief van 17 april 2003 aan mevrouw {X} stelde het Instituut vast dat het de verklaring op erewoord nog niet had ontvangen en drong het aan op de mededeling ervan. In een aangetekende brief van 20 juni 2003 werd het verzoek tot mededeling van de verklaring op erewoord herhaald en werd er op

gewezen dat de niet-naleving van de bijdrageverplichtingen aanleiding kon geven tot de inleiding van een tuchtprocedure.

Op 22 september 2003 diende mevrouw {X} de verklaring op erewoord in. Met een brief van 13 november 2003 liet zij weten dat zij in 2003 geen dossiers meer behandeld had en dus ook geen omzet meer gerealiseerd had. Met hetzelfde schrijven bood zij haar ontslag aan als lid van het Instituut.

*De ten laste gelegde feiten, die door mevrouw {X} werden erkend, zijn bewezen. Zij maken een inbreuk uit op haar wettelijke en reglementaire verplichtingen. Bovendien brengen zij voor het Instituut bijkomende werkzaamheden en kosten mee, die gedragen worden door de gehele beroepsgroep en maken zij het onmogelijk de veranderlijke bijdrage te bepalen. Zij getuigen van een gebrek aan respect voor de confraters en vormen een inbreuk op de deontologische verplichtingen van de bedrijfsrevisor. De vaststelling dat mevrouw {X} met een brief van 13 november 2003 haar ontslag heeft aangeboden als lid van het Instituut, belet niet dat haar een tuchtsanctie kan worden opgelegd voor inbreuken die begaan werden terwijl zij lid was (Tilleman, B., *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aspecten*, *Studies IBR, Recht/2003*, nr. 119, p. 134-135).*

Bij het bepalen van de tuchtsanctie wordt rekening gehouden met het feit dat mevrouw {X} niet eerder tuchtrechtelijk werd vervolgd en dat zij de verklaring op erewoord heeft meegedeeld vooraleer zij werd opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen. ».

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► 0237/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive

Principes de dignité, de probité et de délicatesse – Non paiement de cotisations

Les faits reprochés au réviseur d'entreprises et à sa société de révision sont identiques à ceux du dossier n° 0236/2003/N susmentionné.

Le confrère concerné et sa société de révision ayant déjà fait l'objet de deux autres procédures disciplinaires pour des faits identiques, la Commission de discipline a prononcé à leur encontre la peine de la suspension pour une période d'un mois.

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► **0238/2003/N – Tuchtcommissie – décision définitive**
Principes de dignité, de probité et de délicatesse – Non paiement de cotisations

Ce dossier est identique aux dossiers n° 0236/2003/N.

La Commission de discipline a prononcé à l'égard du confrère concerné et de sa société de révision la peine de la reprimande.

Aucun appel n'a été interjeté contre cette décision.

► **0239/2003/F Principes de dignité, de probité et de délicatesse – abus de titre par une société non inscrite**

Un confrère a exercé pendant neuf ans son activité de réviseur d'entreprises dans une société et ce sans avoir demandé l'inscription de cette dernière à la liste des membres. Par ailleurs c'est l'Institut qui a dû lui rappeler de régulariser la situation et de faire les démarches nécessaires afin d'inscrire sa société de révision à la liste de membres de l'Institut.

Il lui est reproché d'avoir exercé une activité de gérant dans une société commerciale autre que professionnelle puisque non inscrite à la liste des membres. Il a également manqué aux principes de dignité, probité et délicatesse et aux égards dus aux membres de la profession. Son renvoi en discipline a été décidé par le Conseil.

A ce jour, ce dossier n'a pas encore pu être traité par les instances disciplinaires en raison de l'absence de désignation par le Roi de nouveaux magistrats.

► **0240/2003/N – Tuchtcommissie**
Normes générales de révision – indépendance

Le confrère concerné a émis un rapport sans réserve concernant les comptes annuels d'une société (A) tombée en faillite peu de temps après. Malgré le fait que l'article 96, 6° du Code des sociétés est d'application (pertes reportées), le rapport annuel du conseil d'administration ne comporte pas de justification de l'application des règles comptables de continuité. Le confrère n'a pas fait état du fait que la justification ne figure pas dans le

rapport de gestion. Il est également reproché au confrère d'avoir manqué à son obligation d'indépendance. Le Conseil a décidé de renvoyer le confrère devant la Commission de discipline.

Aucune décision n'est intervenue à ce jour.

► 0241/2003/N *Principes de dignité, de probité et de délicatesse – non paiement de cotisations*

Le Conseil reproche à un réviseur d'entreprises de ne pas s'être acquitté des cotisations dues et d'avoir omis systématiquement de répondre aux demandes répétées de l'Institut à ce sujet.

Le Conseil a décidé de renvoyer le confrère devant la Commission de discipline.

► 0242/2003/N *Indépendance – faux en écritures*

Le Conseil reproche au confrère concerné d'avoir, notamment, participé à la rédaction de faux comptes annuels d'une société pendant de nombreuses années et de s'être fait payer pour ces prestations avec de l'argent liquide ayant une origine délictuelle. Il a également manqué d'indépendance vis-à-vis de sa cliente.

Le Conseil a décidé de renvoyer le confrère devant les instances disciplinaires.

ANNEXES

MEMORANDUM AU GOUVERNEMENT
(JUILLET 2003)

Mémorandum au Gouvernement

 **AVANT-PROPOS**

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE) a dressé au Formateur du Gouvernement le présent mémorandum, comprenant les questions prioritaires que les membres du Conseil de l'IRE ont définies dans le cadre des discussions concernant l'accord de Gouvernement.

Le contrôle financier des entreprises et la profession même de réviseur d'entreprises font l'objet de changements radicaux aussi bien au niveau international qu'en Belgique. Un certain nombre de points du présent mémorandum ont pour objet de conserver et de renforcer la position ferme adoptée par la Belgique en matière de contrôle financier et de contrôle de qualité de l'exercice de la mission d'intérêt général du commissaire.

L'IRE demande ainsi au Gouvernement d'octroyer son soutien à la Commission européenne lors des discussions difficiles avec les organes de supervision américains, afin d'éviter que les contrôleurs légaux européens soient soumis à la réglementation américaine. Dans le même sens, l'IRE suggère un certain nombre de modifications à la législation belge récente concernant le *corporate governance*, afin d'éviter que la Belgique ne s'écarte de la volonté d'harmonisation européenne, en « exportant » à son tour des dispositions spécifiques à sa législation.

L'IRE est d'avis qu'il convient de reconsidérer le régime de responsabilité civile des réviseurs d'entreprises, en tenant compte du fait qu'une responsabilité personnelle et illimitée demeure théorique et non assurable.

Par ailleurs, l'IRE suggère un certain nombre de mesures afin de garantir l'efficacité et la continuité du fonctionnement des instances disciplinaires.

L'IRE propose de renforcer le système de communication financière (comme par exemple la possibilité d'appliquer les normes IAS/IFRS pour des sociétés non-cotées en bourse, l'octroi de moyens adéquats pour la Commission des Normes comptables, et la modernisation de la réglementation concernant les informations à fournir aux conseils d'entreprise).

Certains autres points tendent à renforcer le contrôle externe dans un contexte plus large (ASBL et développement durable).

Ludo SWOLFS
Président IRE

Annexe 1

SYNTHESE

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises adresse le présent mémorandum au Formateur du Gouvernement et au futur Ministre de l'Economie, Ministre de tutelle de l'Institut en vue de moderniser les règles en matière de contrôle légal des comptes, dans l'optique de renforcer la protection de toutes les parties concernées, en soulignant le rôle du réviseur en Europe, le rôle du réviseur dans la communication financière, le rôle social du réviseur et l'importance de l'organisation de la profession.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que le Gouvernement devrait soutenir la Commission européenne dans sa stratégie à l'égard de la réglementation aux Etats-Unis mise en œuvre en 2003, en vue d'obtenir une reconnaissance mutuelle, compte tenu de la qualité du contrôle légal en Europe et du degré de normalisation technique et éthique, du contrôle de qualité et des mécanismes de supervision externe sur la profession dont les bases remontent à 1953 en Belgique. De la même manière, il convient d'adapter les règles belges sur l'indépendance qui ont un effet extra-territorial.

Dans un souci d'harmonisation européenne, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient d'autoriser également les sociétés de révision à pouvoir adopter la forme de société civile ayant adopté la forme de société anonyme dans l'optique de constituer une société européenne, moyennant certaines conditions.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que les moyens de la Commission des Normes comptables devraient être renforcés à court terme afin de lui permettre de mener à bien les importantes missions qu'elle devra accomplir, notamment dans le domaine de la normalisation comptable européenne au travers des IAS/IFRS.

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de fixer dans la loi la responsabilité civile des réviseurs à un montant qui ne dépasse pas 50 fois le montant des honoraires relatifs aux missions de révision, sauf en cas de dol, compte tenu des enjeux financiers en cause et du caractère non assurable et théorique d'une responsabilité illimitée.

Le Conseil de l'IRE attire l'attention sur la nécessité de prévoir un arrêté d'exécution de l'article 134 du Code des sociétés, tel que modifié par l'article 5 de la loi du 2 août 2002, de manière à être en conformité avec la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne, en fixant les catégories de prestations et honoraires non audit, à indiquer dans le rapport de gestion. Le Conseil souhaite également attirer l'attention du Gouvernement et du législateur sur la nécessité de corriger la loi du 2 août 2002 *corporate governance* et les mesures d'exécution pour mieux tenir compte de la recommandation européenne du 16 mai 2002.

Concernant le rôle social du réviseur, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de:

- mettre à jour l'arrêté royal de 1973 en vue d'améliorer la qualité de l'information financière à l'égard des conseils d'entreprise;

- compléter la loi du 2 mai 2002 relative aux ASBL pour rendre applicable, *mutatis mutandis*, les dispositions relatives aux mandats de commissaire contenues dans le Code des sociétés (par exemple, en ce qui concerne la nomination pour une durée de trois ans, les pouvoirs d'investigation du commissaire ou encore les conditions et modalités de révocation); et
- prévoir un cadre légal pour la communication et le contrôle de l'information en matière sociale et en matière environnementale.

Afin de garantir la continuité et l'efficacité des procédures disciplinaires, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il conviendrait, en exécution de l'article 10 de la loi de 1953, d'adopter un Règlement de discipline prévoyant notamment un mécanisme de remplacement des magistrats au sein des instances disciplinaires et de renforcer la procédure d'introduction d'un appel par le Conseil de l'IRE devant la Commission disciplinaire d'appel, inspiré du mécanisme mis en place au niveau judiciaire.

Pour faciliter la concertation avec le Conseil supérieur des Professions économiques, les trois instituts concernés devraient être représentés avec voix consultative.

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de modifier l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises, afin notamment de tenir compte des accords de Bologne prévoyant un niveau Master et de la possibilité d'organiser la première année de stage en commun avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC).

Le Conseil de l'IRE estime nécessaire de mettre à jour son règlement d'ordre intérieur, approuvé par arrêté royal.

Le Conseil de l'IRE partage le souci exprimé dans l'avant-projet de loi, examiné sous la législature précédente, tendant à appliquer et à préciser les règles relatives au statut d'indépendant en soulignant la nécessité de tenir compte de la spécificité des règles applicables aux professions libérales d'une manière générale, et aux réviseurs d'entreprises en particulier, notamment en matière de règles relatives à l'exercice de la profession (responsabilité personnelle liée à la signature des rapports, etc.) et des règles applicables au stage.

Le Conseil de l'IRE est favorable à l'identification de la spécialité de certains auditeurs, par exemple dans le domaine informatique, de l'audit interne ou de la détection de la fraude, sans toutefois créer un monopole du titre ou de l'exercice de ces fonctions, dans un souci de libre entreprise et de développement des activités liées aux missions d'attestation dans des domaines en constante évolution.

INTRODUCTION

La fonction de réviseur d'entreprises a été créée par le législateur en 1953 pour faire face aux besoins de contrôle légal des documents comptables et financiers des entreprises et des autres institutions publiques et privées. Depuis presque un demi-siècle, les réviseurs d'entreprises ont développé une expertise incontournable faisant usage de techniques harmonisées internationalement. Près de 1.000 réviseurs d'entreprises personnes physiques sont inscrits au tableau des membres. Plus de 3.000 personnes sont employées dans les cabinets de réviseurs.

Les entreprises, les pouvoirs publics et de nombreux organismes du secteur non-marchand font appel aux services spécialisés des réviseurs d'entreprises soit parce que la loi le leur impose, soit sur une base volontaire. Plus de 16.000 entités sont concernées par le contrôle révisoral. L'objectif principal est d'assurer la transparence des comptes annuels ou des comptes consolidés dont les utilisateurs attendent qu'ils donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

L'expertise des réviseurs d'entreprises ne se limite pas au contrôle des comptes au sens strict. Fondée sur les techniques de l'audit, la révision s'applique aussi bien aux opinions à émettre sur les évaluations et sur les systèmes d'organisation. A ce titre, les réviseurs d'entreprises sont aussi fréquemment consultés par les pouvoirs publics et privés.

Dans le contexte de la nouvelle législature qui s'organise à l'issue des élections du 18 mai 2003, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises adresse le présent mémorandum au Formateur du Gouvernement et au futur Ministre de l'Economie, Ministre de tutelle de l'Institut. L'objectif consiste à moderniser les règles en matière de contrôle légal des comptes, dans l'optique de renforcer la protection de toutes les parties concernées (actionnaires, travailleurs, partenaires et clients de l'entreprise; secteur privé, public et non-marchand). Le Conseil de l'IRE souhaite attirer l'attention du Formateur et du Ministre de l'Economie sur le rôle du réviseur en Europe, le rôle du réviseur dans la communication financière, le rôle social du réviseur et l'importance de l'organisation de la profession.

1. LE ROLE DU REVISEUR EN EUROPE

1.1. Union européenne – Etats-Unis

L'Union européenne a adopté une série de dispositions en vue d'harmoniser, à un niveau élevé de qualité, les règles relatives au contrôle légal des comptes et à la profession de contrôleur légal des comptes (notamment au travers de la huitième directive du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, la recommandation de la Commission européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne et la recommandation de la Commission du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'EU). Les Etats membres appliquent depuis de très nombreuses années des dispositions relatives à la tenue de la liste des membres, l'accès à la profession, la formation permanente, le contrôle de qualité, la surveillance, la discipline et la supervision des activités de la profession. En Belgique les bases de ces mécanismes remontent à la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Aux Etats-Unis, la *Securities and Exchange Commission* a adopté en janvier 2003 des nouvelles règles d'indépendance du commissaire de sociétés cotées aux Etats-Unis (modifiant les règles adoptées en novembre 2000), et le *Public Company Accounting Oversight Board* a été mis en place en 2003 pour commencer à effectuer le contrôle de qualité, en exécution de la loi *Sarbanes-Oxley* adoptée par le Congrès des Etats-Unis en juillet 2002.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que le Gouvernement devrait soutenir la Commission européenne dans sa stratégie à l'égard de la réglementation aux Etats-Unis (*Sarbanes-Oxley Act*, règles de la *Securities and Exchange Commission*, *Public Company Accounting Oversight Board*). Les règles aux Etats-Unis ont un effet extra-territorial, et imposent notamment à certains réviseurs en Europe (commissaires de sociétés européennes cotées aux Etats-Unis ou de grandes filiales européennes de sociétés aux Etats-Unis) de se faire enregistrer auprès du PCAOB et de se soumettre à une série de contrôles, susceptibles d'être contraires à certaines dispositions nationales et européennes notamment en matière de secret professionnel.

La Commission européenne met en avant que les Etats membres de l'Union européenne connaissent une longue tradition en matière notamment de normalisation, de règles éthiques, de contrôle de qualité, de surveillance et de discipline, et de supervision de la profession de réviseurs d'entreprises, notamment au travers du Conseil supérieur des Professions économiques et plus récemment du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. Depuis la création de l'IRE par la loi du 22 juillet 1953, le bilan est très globalement positif. Les nouveaux mécanismes mis en place tout récemment aux Etats-Unis doivent encore démarrer. Il convient d'obtenir un accord entre les Etats-Unis et l'Union européenne en vue d'une reconnaissance mutuelle concernant la profession de contrôleur légal des comptes, compte tenu des mécanismes existant en Europe et particulièrement en Belgique.

1.2. Société européenne – société de révision

La directive européenne du 8 octobre 2001 relative à la société européenne doit être transposée par les Etats membres en octobre 2004. Cette directive permettra la constitution de société européenne ayant adopté la forme de société anonyme.

En Belgique, l'article 14 de l'arrêté royal du 15 mai 1985, qui concerne les sociétés de révision, prévoit notamment que celles-ci ne peuvent pas adopter la forme de société anonyme. En outre, les associés doivent tous être membres de l'IRE.

Ceci aurait pour conséquence qu'une société de révision ne pourrait pas adopter en Belgique la forme de société européenne, contrairement à d'autres Etats membres de l'Union européenne.

Dans un souci d'harmonisation, et pour permettre aux sociétés de révision en Belgique d'adopter le statut des société européenne, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient d'adapter les règles applicables aux sociétés de révision, pour autoriser celles-ci à adopter la forme de société civile ayant adopté la forme de société anonyme dans l'optique de constituer une société européenne, moyennant certaines conditions (par exemple le fait que les actions d'une société de révision ayant adopté la forme de société anonyme doivent être nominatives comme c'est le cas pour les membres de l'IEC).

2. COMMUNICATION FINANCIERE

2.1. Normes comptables internationales

A partir du 1^{er} janvier 2005, les normes internationales de l'IASB (IAS/IFRS) qui auront été approuvées par la Commission européenne seront impérativement d'application uniquement pour les comptes consolidés des entreprises cotées en bourse en Europe. L'application de ces normes n'est actuellement pas prévue pour l'établissement des:

- comptes consolidés des sociétés non-cotées en bourse; et
- comptes statutaires des sociétés, qu'elles soient cotées ou non.

Il existe une tendance à moderniser le droit comptable belge pour lequel dans le futur existerait la possibilité d'établir des comptes annuels, qui ne tombent pas sous le champ d'application du règlement européen, conformément aux IAS/IFRS. Une série de propositions de modernisation ont été évoquées au Forum 2000 du révisorat (cf. IRE, *Réflexions et opinions*, n° 10/2001).

A cet égard, le Conseil de l'IRE soutient la solution qui consisterait à autoriser toute société (en ce compris les sociétés non-cotées en bourse) à établir et publier ses comptes consolidés selon les IAS/IFRS, comme le permet le règlement européen, et est d'avis qu'il convient de poursuivre la réflexion en ce qui concerne les comptes statutaires.

Ces possibilités sont actuellement étudiées au sein de la Commission des Normes comptables dont le Conseil de l'IRE est d'avis que les moyens devraient être renforcés à court terme afin de lui permettre de mener à bien les importantes missions qu'elle devra accomplir, dans ce domaine notamment.

2.2. Le rôle du réviseur dans la protection des investisseurs et la définition de sa responsabilité

En vertu de l'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953, les réviseurs d'entreprises sont responsables de l'accomplissement de leur mission professionnelle conformément au droit commun. Il leur est interdit de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier. Ils sont autorisés en vertu de la loi à faire couvrir leur responsabilité civile par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil de l'Institut. Le Conseil de l'IRE a décidé qu'une couverture d'assurance est obligatoire.

Déjà lors des travaux préparatoires de la loi de réforme du révisorat du 21 février 1985, le Ministre belge des affaires économiques avait proposé, au nom du Gouvernement, de fixer la responsabilité civile à 50 fois la rémunération attachée à la fonction ou à la mission concernée.

De nombreuses évolutions tant sur le plan international qu'europpéen et belge ont entraîné un renforcement des règles applicables aux réviseurs d'entreprises, en particulier concernant l'indépendance du commissaire. Le législateur a continué à témoigner la confiance dans la profession, notamment au travers de nouvelles missions tel que le contrôle des très grandes ASBL et les missions relatives à la participation des travailleurs au capital et au bénéfice des entreprises. La fonction du

commissaire a fait l'objet de nouvelles règles destinées à renforcer notamment les critères d'indépendance, dans le cadre des activités du commissaire et des personnes qui se trouvent avec lui sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration.

Dans sa Communication du 21 mai 2003 sur le renforcement du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne, la Commission européenne souligne qu'elle analysera à moyen terme l'impact économique des régimes de responsabilité du réviseur d'entreprises.

De nombreux Etats membres de l'Union européenne connaissent un système de:

- détermination contractuelle de la responsabilité civile autorisée par la loi (c'est le cas du Luxembourg et des Pays-Bas); ou
- détermination de la responsabilité civile à un montant maximal de dommages et intérêts fixé par la loi (c'est le cas de la Grèce, de l'Allemagne et de l'Autriche).

Dans ce contexte, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est d'avis que sauf en cas de dol, il convient de fixer dans la loi la responsabilité civile des réviseurs à un montant qui ne dépasse pas 50 fois le montant des honoraires relatifs aux missions de révision. Il y a lieu en effet de considérer la capacité financière du réviseur d'entreprises en relation avec les enjeux financiers en cause et le caractère non assurable et théorique d'une responsabilité illimitée.

2.3. La mission d'intérêt général du commissaire dans le gouvernement d'entreprise et l'indépendance du commissaire

Par la loi du 2 août 2002 *corporate governance*, le législateur a modifié les dispositions du Code des sociétés en vue de renforcer les règles d'indépendance du commissaire. En exécution de l'article 133 du Code des sociétés, le Roi a adopté le 4 avril 2003 trois arrêtés royaux d'exécution (services non audit incompatibles avec l'indépendance du commissaire, Comité d'avis et de contrôle et nomination des membres de ce Comité).

Le Conseil de l'IRE souhaite attirer l'attention du Gouvernement sur la nécessité de prévoir un arrêté d'exécution de l'article 134 du Code des sociétés, tel que modifié par l'article 5 de la loi du 2 août 2002, de manière à être en conformité avec la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne. La loi prévoit que le Roi fixe les catégories de prestations et honoraires non audit, à indiquer dans le rapport de gestion.

Le Conseil souhaite également attirer l'attention du Gouvernement et du législateur sur la nécessité de corriger la loi du 2 août 2002 sur les éléments suivants:

- limiter le champ d'application aux services prestés en faveur des sociétés auditées, de leurs filiales belges et des sociétés belges qui contrôlent la société auditée (et non pas des sociétés liées en Belgique et des filiales étrangères), en vue d'être conforme à la volonté de la Commission européenne d'harmoniser les règles d'indépendance et d'éviter les effets extra-territoriaux des règles nationales;
- une règle de *minimis* devrait être prévue pour les services non audit de faible importance (par exemple 5% des honoraires), comme c'est le cas dans la loi *Sarbanes-Oxley* adoptée en juillet 2002 par le Congrès des Etats-Unis, pour éviter des conséquences non souhaitées en cas de prestations de services qui n'ont pas de conséquence sur l'indépendance du commissaire;
- corriger notamment les discordances au niveau de la version en français et en néerlandais du texte de loi et adapter le cas échéant la syntaxe, y compris concernant la règle de limitation des honoraires non audit.

En ce qui concerne l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif à la liste des services incompatibles avec l'indépendance, le Conseil de l'IRE propose que soient apportées les adaptations suivantes:

- la définition des liens de collaboration devrait être adaptée pour être en conformité avec la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002;
- la formulation relative à l'audit interne et à la tenue de la comptabilité devrait être adaptée pour tenir compte de la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 qui, sur ce point, vise également l'établissement des états financiers.

2.4. Code des sociétés

Le Conseil de l'IRE attire l'attention sur la nécessité de mettre en concordance les versions en néerlandais et en français des articles 138, 582 et 596 du Code des sociétés, qui concernent, respectivement, la possibilité pour le commissaire de saisir le Président du Tribunal de commerce en cas de risque de discontinuité de la société auditée, le rapport du commissaire lors d'émission d'actions sans mention de valeur nominale en dessous du pair comptable et la limitation ou la suppression du droit de préférence.

3. LE RÔLE SOCIAL DU REVISEUR

3.1. Le rôle du réviseur à l'égard du conseil d'entreprise

L'arrêté royal de novembre 1973 relatif au conseil d'entreprise est antérieur notamment à la loi de 1975 relative à la comptabilité, à la réforme du révisorat de 1985, à la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés et à la loi du 2 mai 2002 relative aux ASBL.

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de mettre à jour cet arrêté royal, afin d'améliorer la qualité de l'information financière à l'égard des conseils d'entreprise.

3.2. Le rôle du réviseur dans le secteur non-marchand

La nouvelle législation relative aux ASBL, AISBL et fondations prévoit la désignation d'un commissaire parmi les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans les très grandes associations et fondations. La nouvelle législation ne prévoit cependant pas les critères et garanties similaires à celles prévues en ce qui concerne les sociétés, en vertu du Code des sociétés.

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il conviendrait de compléter la nouvelle législation relative aux ASBL pour rendre applicable, *mutatis mutandis*, les dispositions relatives aux mandats de commissaire contenues dans le Code des sociétés (par exemple, en ce qui concerne la nomination pour une durée de trois ans, les pouvoirs d'investigation du commissaire ou encore les conditions et modalités de révocation).

3.3. Le rôle du réviseur dans le développement durable

Il est nécessaire de prévoir un cadre légal pour le rapport et le contrôle des informations environnementales et sociales communiquées par les entreprises.

La Commission européenne a publié sa recommandation du 30 mai 2001 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés: inscription comptable, évaluation et publication d'informations. Jusqu'à présent, seule la France a créé un cadre légal qui oblige les sociétés cotées en bourse de reprendre ces informations dans leur rapport annuel et ce à partir de 2003. Le Danemark (modèle de comptabilité environnementale) et le Royaume-Uni (*Turnbull et Cadbury Codes*) ont développé des formes dérivées.

Sur la base de la pratique quotidienne et en tenant compte des initiatives des pays étrangers, le Conseil est convaincu qu'il est également nécessaire en Belgique de prévoir une loi qui assure un cadre uniforme, transparent et hautement qualifié pour le rapport et le contrôle relatifs aux aspects environnementaux et sociaux.

De par leur expérience relative à l'attestation des systèmes d'information et des états financiers, les réviseurs d'entreprises sont très bien placés pour participer à l'élaboration d'un tel cadre de référence et pour contrôler l'uniformité et la qualité des informations divulguées.

4. ORGANISATION DE LA PROFESSION

4.1. Le renforcement de la discipline – Règlement de discipline

4.1.1. Mécanisme de remplacement des magistrats auprès des instances disciplinaires

Les articles 2 et 18^{ter} de la loi du 22 juillet 1953 confient au Conseil de l'IRE la surveillance de l'exercice de la profession ainsi que le contrôle de qualité. A l'issue d'une instruction par la Commission de surveillance ou d'un contrôle de qualité, le Conseil peut décider d'introduire une action disciplinaire à l'encontre d'un réviseur d'entreprises. La décision revient alors aux instances disciplinaires: la Commission d'appel ou la Commission de discipline, présidées par des magistrats de l'ordre judiciaire. En degré d'appel, les magistrats sont majoritaires. Le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ainsi que le Parquet général peuvent également initier une procédure disciplinaire.

Afin de garantir la continuité et l'efficacité des procédures, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il conviendrait, en exécution de l'article 10 de la loi de 1953, d'adopter un Règlement de discipline, comme il en existait avant l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Ce Règlement devrait prévoir notamment un mécanisme de remplacement des magistrats au sein des instances disciplinaires, inspiré du mécanisme mis en place au niveau judiciaire, pour le cas où les magistrats seraient empêchés ou indisponibles.

4.1.2. Procédure d'introduction d'un appel par le Conseil de l'IRE devant la Commission d'appel

En vertu de l'article 21, §2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil de l'IRE et les réviseurs d'entreprises qui font l'objet d'une décision disciplinaire par la Commission de discipline, disposent chacun d'un délai de 30 jours pour interjeter appel devant la Commission d'appel.

En pratique, un réviseur d'entreprises qui aurait fait l'objet d'une condamnation par la Commission de discipline pourrait décider, le dernier jour avant l'expiration du délai de recours, d'introduire une procédure devant la Commission d'appel. Dans ce cas, le Conseil de l'IRE n'a plus la possibilité d'introduire un appel, le délai étant expiré. En outre, à moins qu'il n'ait sollicité le droit d'être entendu dès l'introduction de la procédure devant la Commission de discipline, le Conseil de l'IRE perd le droit d'être présent aux audiences de la Commission d'appel, contrairement à l'Avocat général devant une Cour d'appel.

Pour des raisons de type organisationnel également, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient d'adapter la procédure, au travers d'un Règlement de discipline, pour lui permettre de bénéficier d'un délai d'appel de dix jours ouvrables supplémentaires, afin, le cas échéant, d'interjeter appel.

Par analogie, une règle similaire est prévue dans l'article 205 du Code d'instruction criminelle en faveur du Parquet.

4.2. La supervision externe sur la profession de réviseur

Pour faciliter la concertation avec le Conseil supérieur des Professions économiques, les trois instituts concernés devraient être représentés avec voix consultative.

L'IRE doit par ailleurs désigner des experts auprès du nouveau Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, créé en vertu de la loi du 2 août 2002 *corporate governance*.

4.3. L'accès à la profession – adaptation de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de modifier l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises, afin:

- de tenir compte des accords de Bologne en prévoyant un niveau Master;
- d'ouvrir la possibilité d'organiser la première année de stage en commun avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux; et
- d'apporter certaines adaptations techniques.

4.4. La modernisation du règlement d'ordre intérieur

Le Conseil de l'IRE estime nécessaire de mettre à jour son règlement d'ordre intérieur, approuvé par arrêté royal, notamment concernant:

- les nouveaux moyens de communication électronique à l'égard de ses membres;
- les relations inter-professionnelles;
- la question du vote des sociétés de révision à l'assemblée générale de l'IRE; et
- le mandat des commissaires de l'IRE.

4.5. Le statut du réviseur d'entreprises

Le Conseil de l'IRE partage le souci exprimé dans l'avant-projet de loi, examiné sous la législature précédente, tendant à appliquer et à préciser les règles relatives au statut d'indépendant.

Quant aux modalités et aux critères d'application, le Conseil de l'IRE souhaite toutefois attirer l'attention du Gouvernement sur la spécificité des règles applicables aux professions libérales d'une manière générale, et aux réviseurs d'entreprises en particulier. Le Conseil de l'IRE soutient qu'il doit être tenu compte de ces spécificités, notamment:

- les règles relatives à l'exercice de la profession (responsabilité personnelle liée à la signature des rapports, etc.); et
- les règles applicables au stage.

4.6. Les activités liées à la profession de l'audit

Le Conseil de l'IRE est favorable à l'identification de la spécialité de certains auditeurs, par exemple dans le domaine informatique, de l'audit interne ou de la détection de la fraude (*forensic auditor*). L'IRE et l'IEC envisagent d'identifier ces spécialisations, sans toutefois créer le monopole du titre ou de l'exercice de ces fonctions, dans un souci de libre entreprise et de développement des activités liées aux missions d'attestation dans des domaines en constante évolution.

CIRCULAIRE AUX MEMBRES
D.012/2003

Correspondant David Szafran	nos références DS/MLC	vos références	Bruxelles 30 avril 2003
---------------------------------------	---------------------------------	-----------------------	-----------------------------------

Cher Confrère,

Concerne : Lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publicitaires par les professions économiques

Annexe 2

Vous trouverez en annexe les lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publicitaires par les professions économiques.

Le Conseil de l'IRE a approuvé ces lignes de conduite communes à l'Institut des Experts-Comptable et des Conseils Fiscaux et à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Ces lignes de conduite communes tiennent compte de l'avis du Conseil Supérieur des Professions économiques et sont conformes aux règles déontologiques applicables aux membres des trois Instituts (IRE, IEC et IPCF) et ont été préparées par le Comité inter-Instituts, créé par la loi du 22 avril 1999.

Ces lignes de conduite, que je vous prie de suivre, sont destinées à illustrer, au travers d'exemples concrets, les règles applicables en la matière.

Je vous prie d'agréer, Cher Confrère, l'expression de mes sentiments les meilleurs.

Ludo SWOLFS
Président

LIGNES DE CONDUITE RELATIVES A LA DIFFUSION D'INFORMATIONS PUBLICITAIRES PAR LES PROFESSIONS ECONOMIQUES

I. INTRODUCTION

La déontologie des professions économiques (membres de l'I.R.E., de l'I.E.C. et de l'I.P.C.F.) permet en principe la diffusion d'informations objectives (I.R.E. : art. 27 A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ; I.E.C. : art 31 A.R. du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables ; I.P.C.F. : art. 23 A.R. du 23 décembre 1997 portant approbation du code de déontologie de l'I.P.C.).

Cette possibilité de principe n'implique pas une libéralisation totale de toute forme de publicité.

En vue de faciliter l'application concrète de ces règles par les professionnels, les Instituts ont estimé nécessaire de fixer des lignes de conduite communes dans lesquelles les règles de diffusion de l'information sont présentées d'une manière uniforme.

Dans l'élaboration de ces lignes de conduite, il a été tenu compte de la réglementation internationale, européenne et nationale (entre autres : loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats conclu à distance en ce qui concerne les professions libérales⁽¹⁾) ainsi que des dispositions pertinentes des normes éthiques internationales (Fédération des Experts-Comptables Européens (FEE) et de l'International Federation of Accountants (IFAC)).

Ces lignes de conduite tiennent également compte de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques rendu le 13 juin 2002⁽²⁾.

Toutes les formes de diffusion d'information publicitaire, y compris les nouveaux moyens de communication (Internet, etc.), sont visées par ces lignes de conduite.

II. PRINCIPE

Le professionnel est autorisé à diffuser publiquement une information objective relative à ses services, quel que soit le support utilisé, à condition que cela ne compromette pas la discrétion applicable aux professions économiques et que cette diffusion d'information ne contrevienne pas aux présentes lignes de conduite ni à aucune autre règle de droit.

(1) *M.B.*, 20 novembre 2002.

(2) Avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 13 juin 2002 relatif aux « règles de conduite en matière de diffusion de l'information publicitaire par les titulaires de professions économiques » à la lumière de la nouvelle législation belge imminente.

La publicité trompeuse n'est pas autorisée.

La publicité comparative est soumise à des conditions légales strictes⁽¹⁾.

III. EXPLICATION

III.1. Qu'entend-on par publicité ?

Par publicité on vise toute forme de communication faite dans le but direct ou indirect de promouvoir la fourniture de biens ou de services, à l'exclusion des communications prescrites par la loi.

III.2. Qu'entend-on par information objective ?

Une information objective est une information qui est vérifiable, c'est-à-dire qui peut être contrôlée par les autorités disciplinaires, le cas échéant, sur la base de preuves déposées par le professionnel.

Sont entre autres considérées comme des informations objectives les mentions suivantes (liste non exhaustive) :

- Identité (nom, prénom du professionnel et, le cas échéant, dénomination et forme juridique de la société professionnelle) ;
- numéro d'agrément du professionnel auprès de l'Institut dont il est membre
- mention des titres protégés et éventuellement des diplômes reconnus et autres titres officiels ;
- activités préférentielles ;
- logo du professionnel ou de la société professionnelle ;
- heures d'ouverture du bureau ;
- domaines d'activités professionnelles exercées ;
- numéro(s) de téléphone, de fax, adresse E-mail et site internet ;
- adresse de bureau ;
- photographies d'associés, de collaborateurs et de bureaux.

Annexe 2

III.3. Qu'entend-on par « discrétion » ?

L'information doit être diffusée de manière adéquate, décente, honnête et de bon goût en tenant compte de la dignité de la profession.

III.4. Qu'entend-on par publicité trompeuse ?

La loi⁽²⁾ stipule qu'est considérée comme trompeuse la publicité qui, d'une manière quelconque, y compris sa présentation, induit en erreur ou est susceptible d'induire en erreur les personnes auxquelles elle s'adresse ou qu'elle touche et qui, en raison de son caractère trompeur, est susceptible d'affecter leur comportement économique ou qui porte préjudice ou est susceptible de porter préjudice à un concurrent⁽³⁾.

(1) Voir point III. 5.

(2) Article 4, alinéa 2 de la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats conclus à distance en ce qui concerne les professions libérales, *M.B.*, 20 novembre 2002.

(3) Etant entendu que le concept « concurrent » inclut celui de confrère mais ne s'y réduit pas.

Sont entre autres considérées comme constitutives de publicité trompeuse (liste non exhaustive) :

- diffuser des informations suscitant de fausses attentes ou des attentes trompeuses ou injustifiées sur des résultats favorables ;
- prétendre indûment à une qualité d'expert ou de spécialiste dans un domaine particulier.

III.5. Qu'entend-on par publicité comparative ?

La publicité comparative est une publicité qui, explicitement ou implicitement, identifie un concurrent ou des biens ou services offerts par un concurrent. Elle est soumise par la loi à une série de conditions très strictes.

La publicité comparative doit répondre aux conditions légales suivantes⁽¹⁾, étant entendu que ces conditions ne sont pas toutes pertinentes pour les professions économiques :

- 1° ne pas être trompeuse au sens des articles 4 et 5 de la loi⁽²⁾ ;
- 2° comparer des biens ou services répondant aux mêmes besoins ou ayant le même objectif ;
- 3° comparer objectivement une ou plusieurs caractéristiques essentielles, pertinentes, vérifiables et représentatives de ces biens et services, dont le prix peut faire partie ;
- 4° ne pas engendrer de confusion sur le marché entre l'annonceur et un concurrent ou entre les marques, noms ou autres signes distinctifs, biens ou services de l'annonceur et ceux d'un concurrent ;
- 5° ne pas entraîner le discrédit ou le dénigrement des marques, noms, autres signes distinctifs, biens, services, activités ou situation d'un concurrent ;
- 6° pour les produits ayant une appellation d'origine, se rapporter dans chaque cas à des produits ayant la même appellation ;
- 7° ne pas tirer indûment profit de la notoriété attachée à une marque, à un nom ou à d'autres signes distinctifs d'un concurrent ou de l'appellation d'origine de produits concurrents ;
- 8° ne pas présenter de biens ou de services comme une imitation ou une reproduction de biens ou de services portant une marque ou un nom protégés.

Vu ces conditions ainsi que la particularité et la diversité des services des professions économiques, les Instituts considèrent que les services prestés, qui sont intimement liés au prestataire, ne sont guère comparables.

(1) Article 6, § 2 de la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales, *M.B.*, 20 novembre 2002.

(2) Voir point III. 4.

IV. QUELQUES FORMES DE DIFFUSION D'INFORMATIONS PUBLICITAIRES NON AUTORISÉES

Sont notamment interdites les informations publicitaires suivantes (liste non exhaustive) :

- Mentionner publiquement le nom de ses clients, sauf dans les cas autorisés⁽¹⁾ ;
- suggérer la capacité d'influencer les tribunaux, les organismes réglementaires ou autorités de tutelle officielles ;
- vanter des qualités propres qui ne sont pas basées sur des faits vérifiables ;
- utiliser le logo de l'Institut auquel le professionnel appartient, dans la mesure où cette utilisation est de nature à créer une confusion avec l'Institut.

V. HONORAIRES

La communication publique des honoraires n'est en principe pas interdite.

Si un professionnel communique publiquement des honoraires, il tiendra cependant compte de ce qui suit :

1. La publicité sur les honoraires et conditions d'un professionnel doit être non équivoque et claire. La mention des honoraires dans une publicité doit dans tous les cas indiquer clairement les services concernés.
2. Il n'est pas permis de se référer uniquement à des prix de base ou à des prix minimum.
3. Le professionnel est lié par les honoraires et conditions qu'il publie.

Concernant la comparaison des honoraires, il est renvoyé au point III de la présente note.

Annexe 2

(1) Article 31 de l'A.R. du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables, *M.B.*, 31 mars 1998 (I.E.C.) ; article 27 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 18 janvier 1994 (I.R.E.).

NORMES GENERALES DE REVISION (VERSION COORDONNEE)

Vu la loi du 22 juillet 1953 (articles 2, 3, 7, 14, 18*bis* et 19) portant création de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises modifiée par la loi du 10 juillet 1956, par la loi du 21 février 1985 et par la loi du 7 mai 1999.

Vu l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Considérant la nécessité d'adapter les normes générales et les normes concernant l'exécution d'une mission de contrôle, telles qu'adoptées par le Conseil en sa séance du 2 décembre 1983 et modifiées le 5 décembre 1997⁽¹⁾, au Code des sociétés et à ses arrêtés d'exécution.

Vu l'avis du Conseil supérieur du 24 janvier 2003.

Le Conseil a approuvé la présente version desdites normes en sa séance du 7 novembre 2003.

(1) Ces normes ont fait l'objet d'un avis du Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable d.d. 27 novembre 1997 (Rapp. annuel CSR, 1997, p. 31-34).

1. NORMES GENERALES

1.1. Toute attestation du réviseur d'entreprises se base sur l'opinion qu'il a acquise à la suite d'un travail de contrôle adéquat et consciencieusement effectué.

1.1.1. Cette norme situe les obligations du réviseur dans la vie de l'économie. Le réviseur doit se faire une opinion d'expert et se prononcer ensuite sur la sincérité des états financiers établis par l'entreprise contrôlée. A cette fin, le réviseur fera usage de tous les moyens de contrôle qu'il estimera nécessaires à la bonne fin de sa mission et il rassemblera toutes les données utiles pour étayer son opinion.

Le terme « entreprise » vise toute entité commerciale ou non commerciale du secteur privé ou du secteur public pouvant utiliser les services d'un réviseur d'entreprises.

L'expression « états financiers » vise les comptes annuels et les situations financières établies à des fins spécifiques. Le réviseur peut être appelé à vérifier d'autres situations quantitatives. Dans ce cas, les principes généraux des normes s'appliqueront dans la mesure où ils se révèlent pertinents.

1.1.2. L'exercice d'un travail consciencieux signifie que le réviseur doit accomplir avec soin toutes les diligences normales de sa mission. Pour déterminer ce qu'il faut entendre par diligence normale, il convient de se référer dans l'ordre :

a) au texte légal qui définit la mission et détermine les modalités de son exercice. S'il n'existe pas de texte légal, la mission a une origine purement contractuelle et il convient de s'en reporter à la convention qui lie le réviseur à son client.

b) aux normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises que chaque membre est tenu de respecter.

Il conviendra de se référer aux normes générales ou aux normes spécifiques applicables au contrôle de certains types d'entreprises, telles les institutions financières et les entreprises d'assurances.

c) Les « recommandations » de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates même si celles-ci ne correspondent pas aux dites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier.

Les recommandations d'origine internationale ne sont applicables en Belgique que dans la mesure où le Conseil de l'Institut les a publiées à titre de recommandation à l'échelon national.

1.1.3. Pour effectuer un travail consciencieux, le réviseur devra s'assurer avant d'accepter la mission :

a) qu'il dispose de la compétence et de l'expérience nécessaires pour effectuer les travaux ;

b) qu'il dispose du personnel qualifié suffisant en nombre pour rencontrer les besoins de la révision.

1.1.4. L'exercice consciencieux de la révision implique une attention personnelle suffisante du réviseur qui est responsable du dossier :

- a) le réviseur peut se faire aider par des collaborateurs compétents dont il surveille les travaux ;
- b) le réviseur peut se baser sur les travaux effectués par un autre réviseur d'entreprises dont il aura évalué les travaux. Pour les données relatives à des entreprises étrangères, il pourra aussi s'appuyer sur les travaux d'un confrère, dont il aura évalué la compétence, l'indépendance et la qualité des travaux effectués ;
- c) l'existence d'un service d'audit interne dans l'entreprise contrôlée n'est pas un substitut aux travaux de révision.

1.2. **Le réviseur d'entreprises portera son jugement professionnel dans un esprit de totale indépendance. Il s'abstiendra de tout ce qui peut porter atteinte à cette indépendance.**

1.2.1. L'indépendance du réviseur a un double aspect :

- un aspect d'éthique professionnelle qui est déterminé par l'attitude intellectuelle et l'intégrité du réviseur ;
- un aspect objectif et social qui dépend entre autres de la façon dont sont organisés la profession et son exercice.

L'indépendance du réviseur est avant tout un signe fondamental de son intégrité professionnelle. C'est un état d'esprit, qui est fondé essentiellement sur la confiance que la collectivité met en lui.

Cette indépendance est une indépendance professionnelle, ce qui signifie qu'elle est en rapport étroit avec la compétence du réviseur : sa compétence est une condition nécessaire de son indépendance.

L'indépendance du réviseur vaut aussi bien à l'égard de son mandat (p. ex., à l'assemblée générale qui l'a désigné comme commissaire) qu'à l'égard de la direction de l'entreprise, des travailleurs et des tiers intéressés.

Quand il fait une déclaration au sujet des comptes annuels, le réviseur remplit une fonction d'ordre public et son opinion ne peut pas être influencée par l'un ou l'autre groupe interne ou externe à l'entreprise.

1.2.2. Les règles de l'indépendance sont déterminées :

- a) par la loi et les règlements ;
- b) par une norme distincte relevant de la déontologie professionnelle.

1.3. **L'objectif de la révision est l'expression d'un avis d'expert (attestation ou certification) sur les états financiers d'une entreprise. Lorsque cette révision est imposée par la loi, l'attestation du réviseur d'entreprises doit porter sur tous les éléments requis par cette loi.**

1.3.1. Principes relatifs à la révision des comptes annuels

La révision des comptes annuels a pour but de déterminer :

- a) si la comptabilité et les comptes annuels sont tenus et présentés en conformité avec les dispositions légales et réglementaires ;
- b) si les comptes annuels (bilan, compte de résultats et annexe) donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates.

De façon plus précise, le contrôle des comptes annuels devra permettre au réviseur d'attester :

- a) en ce qui concerne le bilan : que tous les biens, créances et droits apparaissent à l'actif ; qu'ils figurent sous les rubriques appropriées et que leur évaluation a été faite avec la sincérité, la prudence et la permanence nécessaires ; que toutes les dettes et tous les engagements apparaissent au passif pour leur montant encore réellement dû et que les provisions nécessaires ont été comptabilisées en vue de couvrir les risques prévisibles ainsi que les pertes éventuelles et les dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs ;
- b) en ce qui concerne le compte de résultats : que toutes les opérations de l'année, qui doivent l'être, ont été enregistrées de façon complète et interprétées correctement ;
- c) en ce qui concerne l'annexe, que les informations nécessaires ont été données de façon appropriée.

1.3.2. Autres missions révisorales

Le réviseur est appelé à exercer d'autres missions que la certification des comptes annuels, que ce soit en vertu de la loi, à la demande d'une entreprise ou avec son autorisation. En principe, les règles fondamentales des normes générales restent d'application s'il s'agit d'une mission de contrôle. Toutefois, le Conseil de l'IRE a publié et publiera des normes spécifiques relatives à certaines de ces missions. De plus, les normes générales seront interprétées en fonction du cadre de référence de la mission (la loi ou le contrat).

1.3.3. Révision et gestion

Le réviseur n'a pas pour mission de porter un jugement critique sur les motifs des décisions de gestion.

Toutefois, lorsque la continuité de l'exploitation est mise en péril, le réviseur veille à ce que les parties intéressées soient correctement informées de la situation. Le réviseur n'est pas en mesure de donner aux tiers des assurances sur la viabilité de l'entreprise.

1.3.4. Fraudes

Lorsqu'un réviseur effectue sa mission, il doit tenir compte de la possibilité de fraudes. La révision sera conçue de telle façon qu'il puisse raisonnablement espérer détecter les altérations significatives dans les états financiers, découlant d'une fraude. Toutefois, la révision comptable normale n'est pas censée garantir que toute fraude sera détectée et le réviseur n'est pas censé la dépister.

1.4. Le réviseur d'entreprises détermine l'étendue de la révision en se conformant aux objectifs de celle-ci, tels qu'ils sont déterminés par la loi et les règlements. En principe, le contrôle sera plénier, c'est-à-dire qu'il couvrira adéquatement tous les aspects de l'entreprise qui présentent un intérêt pour l'élaboration des états financiers. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un autre état comptable qui, en vertu de la loi, ne doit pas faire l'objet d'un contrôle plénier débouchant sur l'attestation de l'image fidèle, un examen limité pourra être acceptable à condition qu'une mention précise en soit faite dans le rapport.

1.4.1. Contrôle plénier

Le contrôle plénier est constitué d'un ensemble cohérent de contrôles successifs et reliés entre eux. Seul un tel contrôle permettra au réviseur de se convaincre du caractère exact et complet des opérations enregistrées. Un contrôle plénier ne signifie pas que toutes les transactions doivent être vérifiées. Cette notion ne peut dès lors être assimilée à un contrôle complet de toutes les opérations. La qualité du contrôle n'est pas nécessairement en rapport avec la quantité des opérations contrôlées.

1.4.2. Restrictions

Lorsque le réviseur est empêché d'exprimer son opinion en pleine connaissance de cause, les motifs de cet empêchement sont mentionnés clairement dans le rapport. Le réviseur doit évaluer les conséquences de ces limitations sur la valeur de son attestation et décider s'il est nécessaire d'émettre des réserves voire de refuser l'attestation.

Lorsque la mission de révision est définie par la loi, le réviseur d'entreprises ne peut pas limiter sa responsabilité en fixant des restrictions contractuelles à l'étendue de sa révision.

1.4.3. Examen limité

L'examen limité d'une situation comptable doit être considéré comme une mission distincte, séparée de la révision des comptes annuels. Bien qu'il constitue une mission de caractère révisoral, l'examen limité ne peut pas déboucher sur la certification des comptes. Lorsqu'il fait rapport à la suite d'un examen limité, par exemple celui d'une situation intermédiaire, le réviseur doit formuler clairement les objectifs spécifiques auxquels il lui est demandé de répondre.

2. NORMES CONCERNANT L'EXECUTION D'UNE MISSION DE CONTROLE

2.1. Chaque mission de révision s'exécute conformément à un programme de travail approprié.

2.1.1. Définition

Le programme de travail est une description des travaux de contrôle à effectuer, qui permet à la fois de savoir quand et comment les prestations seront exécutées et combien de temps elles exigeront normalement.

Le programme de travail relatif au contrôle des comptes annuels comprend normalement les grands chapitres suivants :

- examen du système de contrôle interne ;
- appréciation et contrôle de ce système ;
- examen des comptes annuels.

2.1.2. Nécessité d'un programme de travail

Le réviseur doit se faire une idée de la façon dont il devra exécuter sa mission de contrôle. La meilleure manière d'y arriver consiste à établir un programme de travail.

Le programme de travail ne doit pas être définitivement fixé au début des travaux. Il s'élabore en connaissance des particularités de l'entreprise, au fur et à mesure de l'exécution des travaux. Il s'adaptera en permanence aux évolutions apparaissant dans l'entreprise ainsi qu'aux constatations résultant du contrôle. Un programme de travail écrit et détaillé présente en outre les avantages suivants :

- il permet de répartir les tâches entre des collaborateurs ;
- il permet de contrôler la façon dont les collaborateurs ont exécuté leur travail ;
- il facilite l'exécution lorsqu'en cours de travail, il faut faire appel à de nouveaux collaborateurs.

2.1.3. Emploi d'un programme standard

Les programmes standards sont des plans de travail qui peuvent être utilisés dans différentes entreprises.

On en trouvera dans les manuels ou traités de révision ; de tels programmes ont également été établis dans de nombreux cabinets de réviseurs. L'utilisation d'un programme standard exige un certain nombre de précautions. Le programme ne peut pas être considéré comme intangible. Il doit être adapté, complété ou éventuellement élagué en fonction des particularités de l'entreprise. A côté du programme standard, il faut également établir un programme de travail, où la répartition des tâches et l'emploi du temps sont spécifiés. Les programmes standards sont de préférence utilisés pour faciliter l'établissement du programme de travail proprement dit.

2.2. Le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission. Ces documents de travail doivent être conservés dix ans.

2.2.1. Généralités

Au cours d'une mission, les documents et les écritures comptables sont vérifiés, les contrôles mentionnés dans le programme de contrôle sont effectués, les procès-verbaux du conseil d'administration et des assemblées générales sont consultés ; des entretiens sont menés dans les divers domaines significatifs ; des conclusions sont tirées par le réviseur, etc. La notation systématique de toutes ces données, classées méthodiquement, constitue un jeu complet de documents de travail.

2.2.2. Objectifs

Les documents de travail seront conçus et tenus de façon à fournir :

- une preuve du travail de contrôle effectué tant sur le plan quantitatif que sur le plan qualitatif ainsi que des conclusions auxquelles les travaux de contrôle ont permis d'aboutir et qui forment la base de l'opinion finale du réviseur conformément aux présentes normes ;
- une source à laquelle on peut faire référence pour obtenir les détails des rubriques des comptes annuels, le contenu des comptes ainsi que le détail de toute analyse effectuée par le réviseur et ses collaborateurs au cours de leurs travaux ;
- un moyen de contrôle afin de déterminer l'adéquation du travail effectué ainsi que la validité des éléments de preuve et des conclusions.

2.2.3. Forme et contenu

La composition, le contenu et la forme des documents de travail dépendent de la nature de la mission. En ce qui concerne les missions d'une certaine durée, il est recommandé de scinder les documents de travail en :

- a) un dossier permanent, qui contient les données également nécessaires aux contrôles futurs ;
- b) un dossier qui a trait spécifiquement aux comptes annuels de l'exercice contrôlé.

2.2.4. Conservation des documents

Ces documents de travail ne peuvent être considérés comme une partie de la comptabilité de l'entreprise ou comme quelque chose qui la remplace. Ils sont et demeurent la propriété du réviseur. A ce titre, ils sont couverts par le secret professionnel et ne peuvent pas être remis volontairement à un tiers ; ils doivent être conservés en lieu sûr, sous sa responsabilité.

Si les travaux sont menés en collège, les réviseurs conviennent entre eux de la façon dont les papiers de travail seront conservés.

2.2.5. Contact avec le confrère auquel le réviseur succède

Tout réviseur qui est appelé à succéder un confrère est obligé de se mettre préalablement en rapport avec lui. En règle générale, le successeur pourra consulter les documents de travail de son prédécesseur ; il pourra prendre des notes ou des photocopies, mais – en principe – les documents de travail originaux ne lui seront pas transmis.

2.3. Le réviseur d'entreprises décide lui-même de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Il a le choix des techniques de contrôle à appliquer, mais il doit être toujours en mesure de motiver ses conclusions.

2.3.1. Principes généraux

- a) La nature des travaux de contrôle à effectuer est fonction de la mission. Les missions visées ici sont celles où le réviseur doit attester des comptes annuels.
- b) Pour déterminer l'étendue des travaux de contrôle, le réviseur doit :
 - rassembler la documentation nécessaire pour lui fournir une connaissance suffisante de l'entreprise et de ses activités ;
 - analyser l'organisation administrative et comptable de l'entreprise ;
 - évaluer la qualité du contrôle interne.
- c) De l'efficacité du contrôle interne dépendra l'étendue des vérifications à exécuter. Le volume des opérations déterminera le nombre de tests à pratiquer. La nature des opérations et les risques qui y sont attachés seront déterminants dans le choix des différentes espèces de tests.
Les vérifications ont pour but de récolter des éléments probants en ce qui concerne le caractère complet, approprié et conforme aux principes comptables des informations générées par le système comptable.

2.3.2. Techniques de contrôle

Le réviseur doit choisir les techniques de vérification les plus appropriées. Le mot « choisir » ne peut pas être interprété comme un libre choix mais comme le choix le plus indiqué en fonction de la situation de l'entreprise. Le niveau de difficulté et le coût lié à la mise en œuvre d'une technique ne peuvent pas être isolément une raison suffisante pour renoncer à son application.

Lorsque le réviseur a choisi une technique de contrôle, il doit la mettre à exécution d'une façon diligente et conforme à la nature de cette technique, dans le but de récolter des informations probantes. Si les résultats ne sont pas satisfaisants, il doit utiliser autant que possible des techniques complémentaires.

2.3.3. Utilisation de sondages

Le contrôle plénier porte sur chaque rubrique des comptes annuels. Par contre, il n'impose pas le contrôle complet de toutes les opérations. La conséquence logique du contrôle plénier est la vérification par sondages. Ceux-ci doivent être déterminés de façon méthodique et raisonnée.

Le sondage peut s'effectuer par application d'une méthode statistique ou d'une autre méthode non statistique appropriée, répondant aux conditions définies dans l'alinéa précédent.

- 2.4. Le réviseur d'entreprises fondera son opinion notamment sur l'examen du système de contrôle interne, dont il sondera l'efficacité. Si celui-ci fonctionne de manière satisfaisante, l'examen du réviseur d'entreprises peut se limiter à des sondages appropriés. Par contre, si le système présente de graves lacunes, le réviseur a le devoir d'adapter son examen et de procéder à un contrôle plus approfondi. Néanmoins le contrôle externe ne pourra en aucun cas remplacer le système de contrôle interne.

2.4.1. Définition

Par « contrôle interne » on entend généralement l'ensemble des moyens et mesures adoptés par les organes de direction ou d'exécution d'une entreprise dans le but d'assurer dans la mesure du possible que :

- les affaires se déroulent de façon efficace et ordonnée selon la politique fixée par eux ;
- des procédures adéquates sont adoptées pour éviter les conflits d'intérêts et abus de biens sociaux ;
- les actifs sont sauvegardés ;
- les fraudes et erreurs sont prévenues et détectées ;
- les enregistrements comptables sont complets et corrects ;
- les informations financières sont fiables et préparées dans les délais fixés.

Il convient de ne pas confondre le système de contrôle interne avec le département d'inspection interne ou d'audit interne qui accomplit des tâches de contrôle sous la dépendance hiérarchique de la direction. Le département d'audit interne n'est qu'un élément du système de contrôle interne.

2.4.2. Examen du contrôle interne

L'examen du contrôle interne porte notamment sur :

- a) l'organigramme des fonctions dans l'entreprise ;
- b) les organigrammes de la circulation interne des documents ;
- c) l'organisation de la circulation des biens et valeurs ;
- d) la vérification de la bonne organisation des moyens informatiques ;
- e) l'adaptation au cas spécifique de l'entreprise des principes généraux du contrôle interne et, notamment, la séparation des fonctions de dispositions de valeurs et de biens, de conservation de celles-ci et d'enregistrement des mutations ;
- f) l'organisation, les programmes et le fonctionnement d'un éventuel département d'inspection interne.

2.4.3. Techniques de contrôle

Lors de l'examen du contrôle interne, le réviseur d'entreprises dispose de divers moyens, tels :

- a) l'usage d'un questionnaire, établi d'une manière systématique et raisonnée. Ce questionnaire sera adapté à la nature de l'entreprise. Le réviseur d'entreprises veillera à ce que les questions soient posées d'une manière aussi précise que possible. Le questionnaire doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise ;
- b) l'analyse de la circulation des documents et la description de celle-ci notamment sous forme de diagrammes (*flow-charts*). Le réviseur d'entreprises mentionnera quels sont les documents en usage, où ils sont créés et par qui ils sont établis.

A titre de confirmation et d'éclaircissement des informations qui lui ont été données, le réviseur, au cours de ce premier examen, pourra procéder à un nombre approprié de sondages sur certaines opérations.

2.4.4. Limites de l'efficacité du contrôle interne

Le contrôle interne permet au réviseur d'acquérir une certitude relative du bon fonctionnement du système comptable et de la qualité des données qui y sont traitées. Toutefois le système de contrôle interne connaît des limites. En particulier, il convient de se souvenir que les meilleures sécurités peuvent être contournées par un fraudeur, que les opérations exceptionnelles présentent un plus grand degré de risque, que les changements dans le personnel provoquent très souvent des perturbations.

La mise sur pied d'un système de contrôle interne offrant un bon niveau de sécurité est plus facile à réaliser dans une entreprise de grande dimension bien organisée et disposant d'importants moyens matériels et humains. Toutefois, le réviseur devra tenir compte, en fonction de la taille de l'entreprise, des particularités de celle-ci et adapter son programme en conséquence.

2.4.5. Conclusions de l'examen du contrôle interne

Les dispositions qui précèdent, imposent au réviseur d'entreprises d'examiner et de porter un jugement sur le système de contrôle interne de la société contrôlée. Si le réviseur constate que le dispositif du contrôle interne présente des lacunes, il adaptera ses travaux de contrôle et éventuellement les étendra en fonction de ces lacunes ; il en fera mention sans toutefois se substituer à ce contrôle interne.

Si la révision révèle des faiblesses significatives dans le système de contrôle interne en manière telle que la fidélité des comptes annuels pourrait en être altérée, le réviseur communique ses observations aux organes responsables de l'entreprise.

2.5. Le réviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

2.5.1. Qualité des éléments probants

Les éléments probants obtenus de tiers et les constatations personnelles du réviseur sont normalement plus fiables que les documents internes. Les docu-

ments internes seront d'autant plus fiables que le système de contrôle interne est de bonne qualité.

Les éléments probants de diverses origines ou de natures différentes et qui se corroborent, offrent une plus grande certitude. Au contraire s'ils se contredisent, ils feront l'objet d'un examen approfondi.

2.5.2. Objet de la recherche d'éléments probants

La recherche des éléments probants concerne le bilan, le compte de résultats et l'annexe. Elle porte sur l'existence des avoirs et droits, des dettes et engagements, sur le caractère complet des enregistrements, sur la réalité des résultats enregistrés aux comptes de l'exercice, sur la bonne évaluation et la présentation correcte de ces éléments.

2.5.3. Événements survenus après la clôture de l'exercice

Le programme de révision doit être organisé de façon telle que le réviseur soit informé des événements survenus après la clôture de l'exercice et qui sont importants pour l'appréciation des comptes annuels.

2.5.4. Parmi les principales techniques auxquelles le réviseur peut recourir utilement, on peut rappeler notamment :

- l'examen approfondi des livres et des pièces justificatives ;
- la vérification arithmétique des opérations ;
- l'analyse de procédures accomplies par d'autres, par exemple l'inventaire physique ;
- l'enquête sous forme de questionnaires ;
- la confirmation d'informations par des tiers, par exemple par les banquiers, les clients, les fournisseurs, les avocats, la conservation des hypothèques etc. ;
- la confirmation d'informations par la direction ;
- l'analyse indiciaire des comptes en vue de mettre en évidence les fluctuations inhabituelles, les opérations exceptionnelles et les grandes tendances dans l'évolution de la situation financière.

Annexe 3

2.6. Le réviseur d'entreprises s'assurera que les dispositions légales et statutaires qui doivent se refléter dans la comptabilité et les comptes annuels, ont été respectées.

2.6.1. Droit comptable

Si le réviseur approuve ou atteste les comptes annuels de l'entreprise ou certains comptes particuliers, il est tenu de contrôler si les dispositions de la loi du 17 juillet 1975, du Code des sociétés et des arrêtés d'exécution en application de cette loi ou de ce Code ont bien été respectées. Cette responsabilité est de nature pénale.

2.6.2. Code des sociétés et dispositions statutaires

Si le réviseur d'entreprises intervient comme commissaire de la société, il remplit une fonction spécifique au regard du Code des sociétés. Il doit veiller à ce

que l'assemblée générale appelée à voter la décharge soit correctement informée en ce qui concerne le respect du Code des sociétés et des statuts.

Le commissaire ne doit pas effectuer des vérifications spécifiques en vue d'assurer que les dispositions légales ou statutaires ont été respectées. Toutefois, il doit garder la trace dans ses documents de travail, des infractions qui auraient été portées à sa connaissance au cours de ses contrôles.

2.6.3. Autres dispositions légales

L'entreprise, dans ses activités, est encore soumise à d'innombrables autres dispositions légales et réglementaires, dont le réviseur d'entreprises n'a pas pour mission de contrôler personnellement et directement l'application. Cependant, la méconnaissance de ces lois et règlements peut avoir une influence sur le résultat et sur la situation financière de l'entreprise et même mettre son existence en péril.

Le réviseur d'entreprises, qui formule une opinion sur les comptes annuels, doit prendre en considération les risques qui découlent de cette méconnaissance de la loi. Il orientera ses contrôles en conséquence. Si cela est nécessaire, il doit formuler dans son rapport les réserves qui s'imposent au sujet des provisions pour risques et charges. S'il estime qu'à cause de la méconnaissance des dispositions légales la survie de l'entreprise n'est pas assurée, il doit le dire dans son rapport, même si ces faits se sont produits après l'établissement des comptes annuels sur lesquels porte son rapport.

2.7. Si le réviseur d'entreprises est consulté au sujet de l'information comptable et financière destinée à être portée à la connaissance du public, il attirera, le cas échéant, l'attention des organes de gestion sur toute déclaration fautive ou volontairement tendancieuse. Il prendra, ensuite, les mesures qu'il jugera utiles.

2.7.1. Principe

L'attestation couvre nécessairement toutes les informations contenues dans les comptes annuels, en ce compris les annexes et la concordance des données du rapport de gestion avec ces comptes annuels. Elle ne couvre pas les autres informations qui seraient données par les dirigeants à d'autres occasions, par exemple une émission publique de titres ou une information de l'épargne. Toutefois, s'il constate que cette information contient des erreurs ou qu'elle est volontairement tendancieuse, le réviseur attirera l'attention des dirigeants de l'entreprise sur ce point et, si nécessaire, il prendra les mesures utiles pour que l'on sache que ces informations n'ont pas reçu son approbation.

2.7.2. Autres informations internes et externes

Le réviseur, dans son examen du contrôle interne, englobera l'étude de la circulation de l'information comptable et financière au sein de l'entreprise.

3. NORMES RELATIVES AU RAPPORT DE REVISION⁽¹⁾

3.1. Tout rapport d'un réviseur d'entreprises doit être écrit et circonstancié. Il doit distinguer clairement, d'une part, l'attestation d'états financiers et, d'autre part, s'il échet, les attestations et informations complémentaires.

3.1.1. Cette norme et celles qui suivent s'appliquent par priorité au rapport que le commissaire doit adresser à l'assemblée générale en conformité avec le Code des sociétés. Par analogie, à l'exception des normes 3.10. à 3.15., elles doivent aussi s'appliquer à toute autre mission ayant pour objet la certification d'états financiers.

3.1.2. Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité de commissaire et la qualité du destinataire principal du rapport.

Lorsque le réviseur établit un rapport en sa qualité de commissaire, cette qualité sera mentionnée. Dans les autres cas, la préférence sera donnée au titre professionnel de réviseur d'entreprises.

Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport ; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires. Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société.

3.1.3. Le rapport doit être circonstancié. A la lecture du rapport, le lecteur doit être en mesure de comprendre la portée des observations qui y sont consignées. Le rapport du commissaire doit être clair et concis. Vu que ce rapport fera normalement l'objet d'une publication, seuls des éléments significatifs doivent y être mentionnés. Le fait qu'un rapport soit circonstancié ne peut pas faire perdre de vue que le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

3.1.4. Le rapport du commissaire contient une introduction et deux parties distinctes. La première partie concerne l'attestation des comptes annuels. La seconde partie comprend les attestations complémentaires requises par le Code des sociétés ainsi que les informations que le commissaire estime devoir porter à la connaissance des actionnaires et des tiers.

Chaque partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels est précédée par un titre approprié.

En principe, le rapport relatif aux comptes consolidés est établi selon le même modèle que le rapport relatif aux comptes annuels.

(1) Modification du 5 décembre 1997, Rapport annuel 1997 (p. 287).

Toutefois, lorsque le réviseur n'estime devoir fournir aucune information complémentaire, l'intitulé de la seconde partie du rapport peut être omis ; par contre, il sera toujours nécessaire de maintenir le titre approprié de la première partie.

- 3.1.5. L'attestation des états financiers, le plus souvent les comptes annuels ou les comptes consolidés, comprend normalement deux éléments :
- la description de la façon dont le réviseur a effectué ses travaux de révision ;
 - l'attestation proprement dite comprenant l'opinion du réviseur sur les documents révisés.
- 3.1.6. Parmi les attestations et informations complémentaires, on rangera à titre principal l'opinion relative au rapport de gestion, à la conformité du système comptable aux règles légales ainsi que, dans le rapport du commissaire, les attestations particulières requises par le Code des sociétés. Normalement les informations complémentaires se référeront à un extrait identifié des documents révisés, y compris les annexes et le rapport de gestion. Ces informations complémentaires ne peuvent pas modifier ni atténuer la portée de l'attestation visée au paragraphe 3.1.5.

INTRODUCTION DU RAPPORT DE REVISION

- 3.2. **L'introduction du rapport de révision identifie les documents qui font l'objet de la révision. Le réviseur spécifie l'organe qui en assume la responsabilité.**
- 3.2.1. L'identification des documents faisant l'objet du contrôle spécifie l'objet des documents (comptes annuels, comptes consolidés ou autres) ainsi que l'exercice comptable auquel il se rapporte. Il est également de bon usage de mentionner des chiffres clés des comptes révisés tels que le total du bilan et le solde du compte de résultats.
- 3.2.2. Le rapport mentionne l'organe social qui, conformément aux dispositions légales en vigueur, assume la responsabilité d'établir et d'arrêter les documents faisant l'objet de la révision. Il note que son objet porte sur la révision de ces comptes arrêtés par ledit organe social.

Annexe 3

ATTESTATION DES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDES

- 3.3. **Le réviseur d'entreprises mentionne dans la première partie de son rapport les normes de révision appliquées. Il expose en termes généraux les objectifs de sa révision et la façon dont il a effectué ses contrôles.**

3.3.1. Le réviseur définit l'étendue de ses travaux de révision en se référant aux Normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du commissaire sur les comptes annuels.

Le réviseur doit examiner et évaluer les conclusions découlant des éléments probants obtenus dans le cadre de sa mission d'audit en vue d'émettre son opinion sur les états financiers.

3.3.2. Le rapport doit préciser que les travaux de révision ont été planifiés et exécutés de façon à obtenir une assurance raisonnable que les documents révisés ne comportent pas d'inexactitude ayant un impact significatif sur les états financiers ; par inexactitude, il y a lieu d'entendre aussi bien une erreur qu'une irrégularité.

3.3.3. Le rapport du réviseur doit décrire ses travaux de révision en mentionnant qu'ils fournissent une base raisonnable à l'expression de son opinion et comportent :

- l'examen de l'organisation administrative et comptable et des dispositifs de contrôle interne qui supportent l'élaboration des états financiers ;
- l'examen par sondages des éléments probants justifiant les montants et informations contenus dans les états financiers ;
- l'évaluation des méthodes et règles d'évaluation comptables utilisées par l'entreprise dans l'élaboration de ses états financiers ;
- l'étude critique des estimations significatives faites par l'organe de gestion lors de l'établissement des états financiers ;
- l'examen de la présentation d'ensemble des états financiers.

Le rapport du réviseur doit également indiquer dans quelle mesure il a obtenu les informations demandées aux administrateurs et préposés de l'entreprise contrôlée (art. 144, 1° et 148, 1° C. Soc.).

Le rapport peut mentionner d'autres éléments significatifs dans l'exercice de sa mission, et notamment la mesure dans laquelle il s'est appuyé sur les travaux d'un autre réviseur conformément à la norme 1.1.4.

3.3.4. Dans l'exécution d'une mission légale de révision, le réviseur d'entreprises n'est pas autorisé à accepter conventionnellement une limitation de l'étendue de ses travaux. Par ailleurs, le Code des sociétés sanctionne pénalement les administrateurs qui mettent obstacle aux vérifications auxquelles ils sont tenus de se soumettre ou refusent de donner les renseignements qu'ils sont tenus de fournir ou qui donnent sciemment des renseignements inexacts ou incomplets (art. 170, alinéa 1, 3° C. Soc.). En conséquence, lorsqu'il est confronté à une limitation significative de l'étendue de sa révision par le fait de l'organe de gestion de l'entreprise,

le réviseur émettra des réserves dans son rapport ou justifiera une déclaration d'abstention (ci-dessous 3.7.2. ou 3.9.1.).

Lorsqu'il n'a pas obtenu des administrateurs et préposés les informations qu'il a demandées, le Code des sociétés impose au réviseur d'en faire mention dans son rapport relatif aux comptes annuels ou consolidés. Cette circonstance ne fera l'objet d'une réserve ou d'une abstention que dans la mesure où l'absence de ce renseignement constitue un obstacle à la bonne exécution des travaux de révision.

- 3.3.5. Il peut arriver que le réviseur soit confronté à une limitation de l'étendue de ses travaux due aux circonstances. De telles circonstances apparaîtront notamment lorsque :
- le réviseur d'entreprises est nommé à une date tardive qui ne lui permet pas d'effectuer toute sa démarche de contrôle (p. ex. la date de nomination ne lui permet pas d'assister à l'inventaire physique qui s'avère significatif dans l'environnement de contrôle donné) ;
 - les livres et documents comptables ont été en tout ou partie altérés ou détruits, ou ils ne sont pas disponibles aux fins de contrôle (p. ex. à la suite d'une saisie judiciaire) ;
 - certains procédés d'audit ne peuvent pas être mis en œuvre.

Dans ces circonstances, le réviseur s'efforcera de mettre en œuvre des procédés de contrôle alternatifs raisonnables pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour émettre une opinion sans réserve.

- 3.3.6. Lorsque dans les circonstances visées aux paragraphes 3.3.4. et 3.3.5., la limitation des travaux de révision conduit à l'expression d'une réserve ou d'une déclaration d'abstention, le rapport doit décrire la limitation et indiquer le ou les éléments des états financiers concernés.

- 3.3.7. Si le système de contrôle interne présente des lacunes significatives et si le réviseur n'a pas pu se satisfaire de vérifications alternatives, il mentionnera dans son rapport dans quelle branche de l'organisation ces faiblesses ont été constatées et quelles sont les rubriques qui subissent un risque significatif du fait de cette lacune. Il en résultera, selon le cas, une réserve (3.7.2.) ou une déclaration d'abstention (3.9.1.).

Si le réviseur a pu effectuer des vérifications alternatives appropriées qui le satisfont, il n'y a pas lieu de mentionner ces lacunes dans la partie du rapport qui porte sur l'attestation des états financiers ; le cas échéant, elles pourront être exposées dans la seconde partie du rapport (ci-dessous 3.11.).

Dans les entreprises dont l'organisation administrative est concentrée sur un nombre très restreint de personnes et principalement dans les entreprises de taille modeste, on ne peut pas s'attendre à trouver un système de contrôle interne présentant toutes les garanties qui pourraient être jugées nécessaires dans une grande entreprise. L'impossibilité de respecter tous les principes du contrôle interne dans une petite ou moyenne entreprise ne devrait pas nécessairement conduire le réviseur à développer un commentaire sur ce point dans la seconde partie de son

rapport. Une telle mention sera évitée lorsque l'organisation administrative y compris les mécanismes de contrôles internes est jugée appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise.

3.4. Le réviseur d'entreprises mentionne dans son rapport si, à son avis, les comptes annuels ou les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé, compte tenu des dispositions légales et réglementaires ainsi que des mentions figurant dans l'annexe.

3.4.1. L'attestation du réviseur mentionne le référentiel comptable qui a servi de base à l'élaboration des comptes annuels ou consolidés.

3.4.2. Les comptes annuels ou consolidés établis conformément aux règles du droit comptable belge sont présumés donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé. L'attestation du réviseur implique qu'il a tenu compte de tous les éléments qui sont importants pour l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés. On considère que des informations sont significatives pour l'image fidèle si leur omission ou leur inexactitude sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers. Dès lors, une infraction au droit comptable ne constitue pas nécessairement une atteinte à l'image fidèle.

3.4.3. Selon la réglementation comptable, des informations doivent être fournies dans l'annexe lorsque l'application des dispositions réglementaires ne suffit pas pour répondre aux principes de clarté et de fidélité. Le réviseur prêtera une attention particulière au caractère adéquat de ces informations du point de vue de l'image fidèle. Il vérifiera l'adaptation des règles d'évaluation en cas de discontinuité. Par ailleurs, les entreprises doivent s'écarter des règles d'évaluation prévues par la réglementation dans les cas exceptionnels où leur application ne conduit pas au respect de l'image fidèle. Les adaptations sont mentionnées et justifiées dans l'annexe. Le réviseur doit vérifier si les adaptations nécessaires ont été faites, si elles répondent aux exigences de l'image fidèle et si elles sont adéquatement justifiées dans l'annexe. Dans le cas contraire, il en fera mention dans son rapport.

3.4.4. Lorsque les comptes annuels ou consolidés mentionnent des chiffres relatifs à l'exercice précédent, l'attestation couvre les chiffres comparatifs, à moins que le réviseur d'entreprises n'affirme expressément le contraire. Si une réserve avait été exprimée sur les comptes de l'exercice précédent, le réviseur doit examiner la nécessité de s'y référer à nouveau dans son rapport.

3.5. Lorsque l'attestation des comptes annuels ou consolidés ne contient ni réserve ni commentaire lié à l'existence d'une incertitude, la partie du rap-

port qui comprend l'attestation sera rédigée selon le modèle figurant au paragraphe 3.5.1. des présentes normes. Cette partie sera nécessairement intitulée selon le cas « Attestation sans réserve des comptes annuels » ou « Attestation sans réserve des comptes consolidés ».

- 3.5.1. La première partie d'un rapport de révision comprenant une attestation des comptes annuels sans réserve ni commentaire lié à l'existence d'une incertitude sera rédigée comme suit :

« Attestation sans réserve des comptes annuels

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. 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 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. ».

Le texte suivant sera utilisé pour les comptes consolidés :

« Attestation sans réserve des comptes consolidés

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu les explications et informations requises pour nos contrôles. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés

dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes consolidés clôturés au ... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats, de l'ensemble consolidé en conformité aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique et les informations données dans l'annexe sont adéquates. ».

3.5.2. L'attestation ne peut être délivrée sans réserve que s'il a été satisfait aux points suivants :

- a) les comptes annuels ou consolidés ont été contrôlés conformément aux normes de révision de l'IRE, sans préjudice du paragraphe 3.3.1. des présentes normes ;
- b) les comptes annuels ou consolidés ne comportent pas d'inexactitude significative compte tenu des prescriptions légales et réglementaires ainsi que des normes comptables auxquelles il est référé ;
- c) les règles d'évaluation ont été appliquées d'une façon constante ou les informations nécessaires sur leur modification et l'influence sur les résultats sont données dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ;
- d) toutes les informations nécessaires sont reprises avec clarté dans les comptes annuels ou consolidés en manière telle que, de l'avis du réviseur, ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou du groupe.

3.5.3. Lorsqu'il délivre ou doit délivrer une attestation de l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés, le réviseur ne peut jamais formuler son opinion en forme négative. C'est ainsi que doivent être écartées des phrases telles que « Notre attention n'a été attirée par aucun fait, prouvant que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle » ou « Nous n'avons pas eu connaissance d'éléments mettant en cause l'image fidèle ... ». L'exécution d'une mission d'examen limité, là où elle est permise (ci-dessus 1.4.3.), devra cependant se conclure par une opinion en forme négative.

3.6. Lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'existence d'une déclaration d'abstention, le réviseur pourra inclure un paragraphe explicatif dans son attestation sans réserve. Le paragraphe explicatif s'impose en cas de problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Dans ce cas, l'intitulé de la première partie du rapport sera selon le cas « Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif » ou « Attestation sans réserve des comptes consolidés, avec paragraphe explicatif ».

3.6.1. Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une

mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. A défaut, il envisagera d'émettre une réserve.

- 3.6.2. Le réviseur doit considérer s'il convient d'inclure un paragraphe explicatif lorsqu'il existe une incertitude significative relative à un élément des comptes annuels ou consolidés. Par incertitude, il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui peuvent affecter les comptes annuels ou consolidés.
- 3.6.3. Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas évoqués au paragraphe 3.9.1., il ne pourra se contenter d'un paragraphe explicatif parce que cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle.
- 3.7. **Dans son rapport, le réviseur d'entreprises indique et justifie avec précision et clarté les réserves qu'il estime devoir formuler.**

3.7.1. Le réviseur émettra des réserves lorsqu'il est confronté à une des deux situations suivantes : soit une limitation dans l'étendue des travaux (3.7.2.), soit un désaccord avec les dirigeants concernant les règles et méthodes comptables retenues, leurs modalités d'application ou le caractère adéquat de l'information donnée dans les comptes annuels ou consolidés (3.7.3.). Les réserves seront exprimées dans le cas où elles sont significatives pour l'appréciation des comptes annuels ou consolidés.

3.7.2. Lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le réviseur n'a pas pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatif, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pas pu être contrôlée, conformément aux présentes normes, le rapport contiendra des réserves, ou une déclaration d'abstention conformément au paragraphe 3.9.1.

Dans ce cas, le rapport doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation :

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre la réserve ;
- les motifs de cette réserve ;
- le ou les éléments des comptes annuels ou consolidés concernés.

3.7.3. Lorsque le réviseur ne peut pas marquer son accord sur le contenu ou la présentation d'un ou de plusieurs éléments des comptes annuels ou consolidés, il émet une réserve sur ces aspects particuliers.

Le texte du rapport ne doit laisser au lecteur aucun doute sur la signification et l'incidence des réserves sur les comptes annuels ou consolidés. En conséquence, il doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation :

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre cette réserve ;
- les motifs de cette réserve ;
- les répercussions chiffrées sur la situation et sur les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé pour autant qu'il soit possible de les calculer.

Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler.

3.7.4. Les réserves ne pourront être d'une nature telle qu'elles enlèvent toute portée à l'attestation. Le cas échéant, les circonstances évoquées au paragraphe 3.7.2. devront conduire le réviseur à délivrer une déclaration d'abstention (ci-dessous 3.9.1.), et celles évoquées au paragraphe 3.7.3. à formuler une opinion négative sur les comptes (ci-dessous 3.9.2.).

3.7.5. Le réviseur exposera les circonstances et les motifs qui l'amènent à émettre des réserves dans un ou plusieurs paragraphes précédant son opinion et s'y référera dans son attestation. L'intitulé de la première partie du rapport sera selon le cas « Attestation avec réserves des comptes annuels » ou « Attestation avec réserves des comptes consolidés ».

3.8. La formulation d'une réserve n'exclut pas un paragraphe explicatif (cf. par. 3.6. à 3.6.3.) concernant un sujet autre que celui qui fait l'objet de la réserve. L'intitulé approprié de la première partie du rapport sera « Attestation des comptes annuels avec réserve et paragraphe explicatif ».

Annexe 3

3.9. Le refus d'attestation couvre deux situations différentes qui sont dénommées dans la pratique professionnelle : la déclaration d'abstention et l'opinion négative sur les comptes. La partie du rapport relative à l'attestation décrit avec précision et clarté les faits qui conduisent le réviseur à délivrer une opinion négative sur les comptes annuels ou les comptes consolidés, ou à délivrer une déclaration d'abstention.

3.9.1. Le réviseur d'entreprises ne peut délivrer une déclaration d'abstention que dans les deux cas suivants :

1) Lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé.

A titre d'exemple ceci pourrait résulter :

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles ;
- de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables ;

- d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes.
- 2) Lorsque la situation de l'entreprise est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante.
- Le réviseur ne peut s'abstenir qu'après avoir établi qu'aucune technique de contrôle n'est appropriée pour résoudre les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et après avoir fait ce qui est en son pouvoir en vue d'établir si les comptes annuels ou consolidés présentent une image fidèle.

3.9.2. Lorsque le réviseur désapprouve les comptes parce qu'il est en désaccord avec les dirigeants sur un ou plusieurs points tellement essentiels que même une attestation avec réserve ne peut pas être donnée, il émettra une opinion négative sur les comptes. Le désaccord doit porter, soit sur le fait que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats, soit sur le fait que ces comptes ne sont pas préparés conformément aux dispositions du référentiel comptable utilisé de sorte que l'image fidèle en est profondément affectée. Dans ces deux hypothèses, le rapport doit mentionner que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé.

Le rapport mentionnera les conséquences chiffrées de ce désaccord sur le patrimoine, la situation financière ou les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé. Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler.

3.9.3. Le réviseur exposera les circonstances et les motifs qui l'amènent à émettre une opinion négative sur les comptes dans un ou plusieurs paragraphes précédant son opinion et s'y référera dans son attestation dont l'intitulé sera selon le cas « Opinion négative sur les comptes annuels » ou « Opinion négative sur les comptes consolidés ».

Si le rapport contient une déclaration d'abstention, les raisons doivent en être données avec précision car ce type d'attestation prive les utilisateurs de toute indication quant à la crédibilité des comptes annuels ou consolidés dans leur ensemble. L'intitulé de l'attestation sera selon le cas « Déclaration d'abstention sur les comptes annuels » ou « Déclaration d'abstention sur les comptes consolidés ».

ATTESTATIONS ET INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES

3.10. Le rapport du réviseur sur les comptes annuels ou consolidés doit également contenir son opinion sur le rapport de gestion de l'organe d'administration. Il doit signaler si les informations requises par la loi figurent dans ce rapport et si elles concordent avec les données résultant des comptes. L'opinion sur le rapport de gestion ou sur le rapport consolidé de gestion ne fait pas partie de l'attestation.

3.10.1. Le réviseur doit s'assurer que le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion contient les informations requises par la loi. Dans le cas où une information nécessaire fait défaut, il est tenu de le signaler.

Le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion doit faire mention des faits qui auront une influence notable sur le développement de l'entité contrôlée, sauf si cette indication est susceptible de porter préjudice à la société ou à l'ensemble consolidé. L'interprétation de l'exception appartient conjointement aux dirigeants qui établissent le rapport et au commissaire qui déclare si le rapport contient les informations requises. En conséquence, en cas de divergence d'opinions, le réviseur signalera que le rapport des administrateurs est incomplet.

3.10.2. Le rapport du commissaire doit établir qu'aucune discordance n'apparaît entre le rapport de gestion et les comptes annuels ou entre le rapport consolidé de gestion et les comptes consolidés. Il ne doit pas contenir son opinion sur le caractère fidèle et sincère de ces rapports.

Si l'organe de gestion inclut dans son rapport un tableau des flux de trésorerie ou une analyse de ratios, le réviseur d'entreprises devra en effectuer le contrôle.

Il n'appartient pas au réviseur de donner son avis critique sur le caractère sincère et fidèle de l'analyse de la situation de la société, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de tel ou tel fait sur son développement futur. Toutefois, si l'organe de gestion présente l'évolution prévisible de la société en se basant sur des informations qui sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies⁽¹⁾, le réviseur en fera état dans son rapport.

3.10.3. Lorsque l'entité contrôlée est en difficultés financières graves au point que la continuité de son exploitation est mise en péril, le conseil d'administration jugera normalement qu'il est de son devoir d'en informer l'assemblée générale. Le réviseur étudiera avec soin le contenu de cette information afin de déterminer si elle est suffisante pour éviter que l'utilisateur des comptes ne soit trompé par l'utilisation du postulat de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes. Par exception au paragraphe 3.1.4. des présentes normes, son appréciation du rapport (consolidé) de gestion sur ce point sera évoquée conjointement avec son opinion

(1) Voir l'article 20 de l'A.R. du 10 janvier 1994.

sur la pertinence du principe de continuité selon ce qui est dit aux paragraphes 3.6.3. et 3.9.1.

Lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, le réviseur vérifie que le rapport de gestion comprend une justification suffisante de l'application des règles comptables de continuité.

- 3.10.4.** Lorsque l'entreprise se trouve dans les conditions légales l'autorisant à ne pas établir de rapport de gestion et qu'un rapport répondant à ces conditions légales est néanmoins établi, le réviseur se prononcera selon ce qui est énoncé dans les paragraphes précédents.

Si la société n'est pas tenue d'établir un rapport de gestion et qu'aucun document conforme à l'article 96 du Code des sociétés n'a été établi, le réviseur renvoie expressément à l'exemption prévue par la loi. Il vérifie néanmoins qu'aucune information trompeuse n'est communiquée à l'assemblée générale.

- 3.11. Le réviseur peut ajouter dans la seconde partie de son rapport, un ou plusieurs paragraphes d'observation en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels ou consolidés ou du rapport (consolidé) de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents.**

- 3.11.1.** Les informations complémentaires relatives à un point concernant les comptes annuels ou consolidés ne peuvent en aucune manière modifier la portée de l'opinion exprimée dans la première partie. Elles ne constituent ni une réserve ni un paragraphe explicatif au sens du paragraphe 3.6.

- 3.11.2.** Le réviseur prêtera une attention spéciale à la publication du résumé des règles d'évaluation dans l'annexe. Si les indications ne sont pas satisfaisantes, il en fera mention dans la deuxième partie de son rapport. De même, une grande attention doit être prêtée au principe de permanence des méthodes d'évaluation. S'il estime que l'information est insuffisante, le réviseur mentionnera expressément dans son rapport la nature des modifications et dans la mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes présentés, en comparaison avec l'exercice précédent.

Si le réviseur estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas l'expression d'une réserve conformément au paragraphe 3.3.7., il peut néanmoins en faire mention dans la seconde partie de son rapport.

- 3.11.3.** Les informations complémentaires peuvent aussi concerner des éléments qui n'affectent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais qui sont en relation avec des informations données dans le rapport (consolidé) de gestion ou dans un document plus complet contenant les comptes révisés.

3.11.4. Les informations complémentaires doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. Sans préjudice au paragraphe 3.11.2., ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes ou du rapport (consolidé) de gestion.

3.12. **Le rapport du commissaire sur les comptes annuels sociaux indique explicitement si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. Cette mention distincte de l'attestation des comptes annuels figurera dans la seconde partie du rapport, même si des objections sont émises, pour autant que celles-ci n'influencent pas l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise ; cette mention distincte n'est pas applicable aux comptes consolidés.**

3.12.1. Dans la mesure où le non respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et de ses arrêtés d'exécution fait l'objet d'une sanction pénale, le réviseur d'entreprises devra interpréter d'une façon restrictive le principe d'importance relative dans cette matière. Toutefois, compte tenu du fait que des incidents d'importance mineure interviennent le plus souvent à propos d'aspects formels du système comptable dans des entités complexes, il est recommandé au commissaire d'atténuer la portée de cette mention par un commentaire approprié. Il en irait ainsi par exemple en cas d'absence de comptabilisation sans retard des engagements hors bilan dans une société commerciale ou industrielle ou en cas d'absence d'ajustements concernant des inexactitudes non significatives.

3.12.2. Des objections devront étre émises aussi bien lorsque le système comptable n'est pas organisé conformément à la loi comptable belge et lorsque les comptes annuels ne respectent pas les dispositions contenues dans le Code des sociétés.

3.12.3. En vertu des principes légaux du droit comptable, à défaut de disposition légale ou réglementaire expresse, il convient de se référer aux bons usages, notamment aux avis de la Commission des Normes comptables et aux normes comptables internationales.

3.12.4. Lorsqu'une dérogation a été obtenue par l'entreprise en vertu de la loi, le réviseur d'entreprises pourra juger utile d'en faire mention dans son rapport, en indiquant son objet.

3.12.5. Considérant la différence entre l'article 144, alinéa 1, 2° et l'article 148, alinéa 1, 2° du Code des sociétés, la formulation de l'attestation des comptes consolidés a été adaptée. En conséquence, les paragraphes 3.12.1. à 3.12.4. ne sont pas d'application.

3.13. **Le rapport du commissaire à l'assemblée générale d'une société indique si l'affectation du résultat et, le cas échéant, la répartition des bénéfices**

proposées à cette assemblée sont conformes aux statuts et au Code des sociétés.

- 3.13.1. Lorsque la société a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport du commissaire relatif à ces acomptes doit être joint au rapport à l'assemblée générale ordinaire. Il sera utile de se référer à ces annexes dans la seconde partie du rapport.
- 3.13.2. Si les événements postérieurs à la clôture de l'exercice dégagent des résultats négatifs en manière telle que la distribution prévue de bénéfices pourrait porter atteinte à la substance de l'entreprise, le commissaire en fera état dans son rapport.
- 3.14. Dans son rapport à l'assemblée générale, le commissaire doit indiquer spécialement s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en infraction au Code des sociétés ou aux statuts. Toutefois, cette mention ne sera pas faite lorsque la révélation est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié notamment parce que l'organe d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.
- 3.14.1. Il convient que l'assemblée générale appelée à voter la décharge des administrateurs ou gérants soit correctement informée de toute violation des statuts ou du Code des sociétés que le commissaire aurait pu constater à l'occasion de ses contrôles comptables. L'obligation de révélation ne porte que sur les infractions aux statuts, au Code des sociétés et aux autres lois auxquelles ce dernier se réfère expressément. Les infractions à d'autres dispositions légales ayant une influence sur les comptes sont étudiées sous leur seul aspect comptable.
- 3.14.2. Les infractions au Code des sociétés et aux statuts ne doivent pas être mentionnées lorsque les dirigeants ont pris des mesures adéquates pour éliminer les conséquences éventuellement préjudiciables de l'infraction.
- Lorsque les conséquences de l'infraction se poursuivent, le commissaire engagerait sa propre responsabilité en omettant de signaler l'infraction dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.
- 3.14.3. S'il n'a pas constaté d'infraction, le commissaire le signalera en forme négative.
- 3.15. Le rapport du commissaire contient les mentions requises par le Code des sociétés lorsque le conseil d'administration prend une décision ou effectue une opération dans laquelle un administrateur a un intérêt patrimonial

opposé (art. 523 C. Soc.) ou pouvant donner lieu à un avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs (art. 524 C. Soc.)⁽¹⁾.

3.15.1. Dans une société anonyme, lorsque le conseil d'administration prend une décision dans laquelle un administrateur a directement ou indirectement un intérêt opposé de nature patrimoniale, le rapport du commissaire doit comporter une description des conséquences patrimoniales qui en résultent pour la société. Cette disposition s'applique également dans les sociétés en commandite par actions ainsi que dans toute SPRL qui est gérée par un collège de gérants.

3.15.2. Dans les sociétés anonymes dont les titres sont admis à la cote officielle d'une bourse de valeurs située dans un Etat membre de l'Union européenne, le rapport des commissaires contient une description des décisions du conseil d'administration pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société. Les commissaires ajoutent, le cas échéant, les commentaires appropriés qu'ils estiment devoir faire.

3.16. **Le rapport du réviseur d'entreprises sera daté du jour où ses travaux de contrôle ont été achevés. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe de gestion de l'entreprise. En outre, il y a lieu de mentionner le lieu où le rapport est signé.**

3.16.1. Le contrôle des comptes annuels comprend nécessairement la vérification des documents tels qu'arrêtés par le conseil d'administration ou les gérants en vertu de l'article 92 du Code des sociétés. Dès lors, le rapport du réviseur d'entreprises sera toujours postérieur à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe de gestion.

3.16.2. Le rapport du réviseur doit prendre en considération les événements qui se sont produits ou qui ont été portés à sa connaissance après la clôture de l'exercice mais avant la fin des principaux travaux de contrôle quand :

- ils influencent directement les comptes annuels ou consolidés clôturés et qu'ils sont de nature telle qu'ils auraient dû être repris dans ces comptes s'ils avaient été connus par la direction de l'entreprise au moment de la clôture des comptes ;
- ils n'influencent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais sont de nature telle qu'ils exerceront une influence notable sur les développements futurs de la situation financière ou sur les résultats futurs de l'entreprise.

(1) L'article 524 a été modifié par la loi de 2 août 2002 (M.B., 22 août 2002). L'article 53 de la loi précitée précise que les dispositions de l'article 524 du Code des sociétés s'appliquent pour la première fois aux exercices qui commencent après le 31 décembre 2003.

Les principaux travaux de contrôle visés à l'alinéa précédent ne pourront pas être considérés comme achevés avant la date à laquelle l'organe de gestion de la société arrête les comptes annuels vu que, selon la réglementation comptable, « il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe d'administration de l'entreprise » (art. 33, alinéa 1^{er} A.R. 30 janvier 2001).

- 3.16.3. Si, après l'envoi de son rapport à la société, le réviseur constate que des modifications sont apportées aux comptes annuels, soit par le conseil d'administration, soit par l'assemblée générale, le réviseur devra examiner s'il est nécessaire d'émettre une nouvelle attestation correspondant aux comptes annuels tels qu'ils ont été définitivement approuvés. Cette nouvelle attestation accompagnera les comptes annuels publiés.
- 3.16.4. Dans certains cas prévus par la loi, les documents comptables et le rapport du réviseur doivent être déposés dans un délai déterminé par loi. Si les documents comptables ne sont pas disponibles dans le délai prévu, le réviseur prendra les mesures qui s'imposent, notamment par l'établissement d'un rapport de carence à l'attention de l'assemblée générale.

Les mêmes principes seront appliqués par analogie dans une mission de révision conventionnelle.

- 3.17. **Lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés.**

L'organe de gestion de l'entreprise est responsable de la publication légale et des autres publications concernant les comptes annuels. Il importe cependant que le commissaire s'inquiète de la conformité des comptes publiés aux comptes approuvés ainsi que de la référence au rapport de révision conformément à l'article 104 du Code des sociétés.

Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés conformément à l'article 121 du Code des sociétés.

RAPPORT DU COMMISSAIRE SUR L'EXERCICE CLOTURE LE ... PRESENTE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIETE ...

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 (le cas échéant : par le Président du Tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant* : de ... mois) 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 spécifiques complémentaires requises par la loi.

Attestation sans réserve des comptes annuels

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. 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.

Annexe 3

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 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.

Attestations (et informations) complémentaires

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.
- *Le cas échéant* : Autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur une caractéristique des documents contrôlés, par exemple : « Comme indiqué dans l'annexe des comptes annuels, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des états financiers ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent ... »
- 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.
- *Le cas échéant* : Au cours de l'exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport qui est joint en annexe, conformément aux exigences légales.
- *Le cas échéant* : En application de l'article 523 du Code des sociétés (ou de l'art. 524 du C. Soc.), nous devons en outre vous faire rapport sur les opérations suivantes qui se sont produites depuis votre dernière assemblée générale ordinaire : (description) ...

Bruxelles, ...
 Société XYZ, représentée par M. X,
 Commissaire.

NOUVELLES MISSIONS POUR LES REVISEURS EN 2003

INTRODUCTION

On trouvera ci-après un relevé de quelques missions nouvelles accordées aux réviseurs d'entreprises et publiées au Moniteur belge entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2003.

Cette liste est communiquée à titre indicatif et ne peut être considérée comme exhaustive.

MISSIONS PAR SECTEUR

- Contrôle des fonds sociaux (conventions collectives de travail)

Niveau fédéral

- Arrêté royal du 20 janvier 2003 rendant obligatoire la convention collective de travail du 25 juin 2001, conclue au sein de la Sous-commission paritaire pour la récupération du papier, relative à la modification et la coordination des statuts du « Fonds social des entreprises pour la récupération du papier » (M.B., 22 mai 2003) – Art. 29.

« Le conseil d'administration, ainsi que le réviseur ou expert-comptable, désignés par la Sous-commission paritaire pour la récupération du papier, font annuellement chacun un rapport écrit concernant l'accomplissement de leur mission pendant l'année révolue. »

- Arrêté royal du 14 février 2003 rendant obligatoire la convention collective de travail du 30 mai 2002, conclue au sein de la Commission paritaire pour les entreprises de travail adapté et les ateliers sociaux, instaurant un Fonds de sécurité d'existence pour les ateliers sociaux et fixation de ses statuts (M.B., 19 mai 2003) – Art. 14.

Contrôle de la gestion du fonds par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable.

- Arrêté royal du 16 mai 2003 déterminant les modalités de création de la filiale de financement du Fonds de Participation dénommée « Fonds Starters » visée à l'article 74, § 4, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières (M.B., 12 juin 2003) – Annexe art. 18.

« Le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité, au regard du Code des sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels doit être confié à un ou plusieurs commissaires, membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. (...) »

- Arrêté royal du 16 juin 2003 rendant obligatoire la convention collective de travail du 29 mai 2002, conclue au sein de la Commission paritaire pour les grossistes-répartiteurs de médicaments, fixant, pour 2002, le mode de financement, les bénéficiaires, le montant et les modalités d'octroi et de liquidation de la ristourne sur la cotisation syndicale et de la formation syndicale (M.B., 16 octobre 2003) – Annexe art. 7.

Contrôle des formules de remboursement par le réviseur d'entreprises désigné à cette fin par le conseil d'administration du Fonds social des grossistes-répartiteurs de médicaments.

- Arrêté royal du 19 juin 2003 rendant obligatoire la convention collective de travail du 23 avril 2002, conclue au sein de la Sous-commission paritaire des électriciens : installation et distribution, relative aux statuts du fonds de sécurité d'existence (M.B., 27 août 2003) – Annexe art. 26, § 3.

Rapport écrit concernant l'accomplissement de la mission au cours de l'année écoulée du réviseur ou de l'expert-comptable désignés par la Sous-commission paritaire.

- Arrêté royal du 11 septembre 2003 rendant obligatoire la convention collective de travail du 17 janvier 2002, conclue au sein de la Commission paritaire de l'industrie alimentaire, modifiant les statuts du « Fonds social et de garantie de la boulangerie, pâtisserie et salons de consommation annexés » (M.B., 17 octobre 2003) – Annexe art. 21.

Rapport écrit annuel du réviseur ou expert-comptable désignés par la Commission paritaire de l'industrie alimentaire sur l'exécution de leur mission au courant de l'année écoulée.

- Arrêté royal du 11 septembre 2003 rendant obligatoire la convention collective de travail du 11 juin 2001, conclue au sein de la Commission paritaire de l'industrie des tabacs, portant coordination des conventions collectives de travail concernant les statuts du fonds de sécurité d'existence dénommé « Fonds social de l'industrie des tabacs » (M.B., 24 novembre 2003) – Art. 25, § 1^{er}.

Rapport écrit annuel des réviseurs ou experts-comptables désignés par la Commission paritaire de l'industrie des tabacs concernant l'accomplissement de leur mission au courant de l'année révolue.

- Loi programme du 22 décembre 2003 (M.B., 31 décembre 2003) – Art. 32 (Maribel social).

« Au plus tard le 30 septembre de chaque année, les fonds sectoriels ainsi que les comités de gestion (...) doivent transmettre au ministre compétent (...), une copie du compte annuel relatif à l'année écoulée et leur état de caisse au 31 décembre de l'année écoulée ; ces documents doivent être certifiés, selon le cas, par un réviseur, membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, par le comptable public ou par le réviseur désigné par le comité de gestion de l'Office national de sécurité sociale des administrations provinciales et locales. »

- **Contrôle des services de gaz et d'électricité**

Niveau fédéral

- Arrêté royal du 24 mars 2003 fixant les modalités de la cotisation fédérale destinée au financement de certaines obligations de service public et des coûts liés à la régulation et au contrôle du marché de l'électricité (M.B., 28 mars 2003) – Art. 6, § 2.

Le relevé certifié, par son réviseur, de la partie du produit de la surcharge perçue en application d'une méthode de calcul, est communiqué par le gestionnaire du réseau de transport à la Commission de la Régulation de l'Electricité et du Gaz.

Niveau régional

- Arrêté du Gouvernement wallon du 27 mars 2003 portant approbation du règlement d'ordre intérieur de la Commission wallonne pour l'Energie (M.B., 16 avril 2003) – Art. 11, § 1^{er}.

« Le réviseur contrôle et atteste les comptes arrêtés par le comité de direction. »

- **Contrôle des services de (télé)communications et de transport**

Niveau fédéral

- Arrêté royal du 23 décembre 2002 portant approbation des statuts modifiés de La Poste, société anonyme de droit public (M.B., 12 février 2003) – Art. 39, 43 et 49.

« Le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité, au regard de la loi et des présents statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels est confié à un collège de commissaires qui compte quatre membres, délibérant selon les règles ordinaires des assemblées délibérantes. Ils portent le titre de commissaire et sont nommés pour un terme de six ans renouvelable.

(...)

La Cour des Comptes nomme deux commissaires parmi ses membres. Les deux autres commissaires sont nommés par l'assemblée générale parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. »

- Arrêté royal du 19 mars 2003 transposant les articles 7.5 et 9.3 de la directive 97/33/CE du 30 juin 1997 du Parlement européen et du Conseil relative à l'interconnexion dans le secteur des télécommunications en vue d'assurer un service universel et l'interopérabilité par l'application des principes de fourniture d'un réseau ouvert (ONP) (M.B., 7 avril 2004) – Art. 1^{er}, al. 2.

« L'Institut belge des services postaux et des télécommunications est habilité à vérifier le système de comptabilisation des coûts. Il peut être assisté par un réviseur d'entreprises qui est indépendant de l'organisme de télécommunication. Une attestation de conformité du système de comptabilisation des coûts est publiée annuellement. »

- Arrêté royal du 10 décembre 2003 fixant les conditions d'accès à la profession de transporteur de personnes par route (M.B., 22 décembre 2003) – Art. 20, § 2.

« Les entreprises de transport en commun urbain et régional apportent la preuve qu'elles satisfont à la condition de capacité financière au moyen d'une attestation établie par un réviseur d'entreprises. »

- **Contrôle des hôpitaux**

Niveau régional

- Décret du 13 mars 2003 modifiant le décret du 6 avril 1995 relatif à la gestion des hôpitaux psychiatriques de la Région wallonne (M.B., 3 avril 2003) – Art. 38.

« Le gouvernement détermine les modalités du contrôle à effectuer par les réviseurs d'entreprises, membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qu'il désigne. »

- **Contrôle des centres pour personnes handicapées**

Niveau régional

- Arrêté du Gouvernement wallon du 7 novembre 2002 relatif aux conditions auxquelles les entreprises de travail adapté sont agréées et subventionnées (M.B., 7 janvier 2003) – Art. 3, 11° a) et art. 23, 4°.

Rapport d'un réviseur d'entreprises.

- **Contrôle des radio diffuseurs**

Niveau fédéral

- Arrêté royal du 9 mars 2003 rendant obligatoire la décision du 10 février 2003 relative à la rémunération équitable due par les radio diffuseurs, prise par la commission visée à l'article 42 de la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins (M.B., 9 avril 2003) – Annexe art. 12, 7°.

Certification du montant annuel des ressources du radio diffuseur par le commissaire ou par un réviseur d'entreprises.

Niveau régional

- Décret du 27 février 2003 sur la radiodiffusion (M.B., 17 avril 2003) – Art. 150, § 2.

« Le contrôle des comptes annuels et de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels est confié à un commissaire aux comptes. »

Le Gouvernement nomme le commissaire aux comptes parmi les membres, personnes physiques ou morales de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. »

- **Contrôle des universités et des instituts supérieurs**

Niveau régional

- Décret du 4 avril 2003 relatif à la restructuration de l'enseignement supérieur en Flandre (M.B., 14 août 2003) – Art. 107, 169 et 170.

« La comptabilité est soumise à un réviseur d'entreprises. »

- **Contrôle des institutions de formation**

Niveau régional

- Arrêté du Gouvernement flamand du 13 juin 2003 portant exécution du décret du 4 avril 2003 relatif à l'animation socioculturelle des adultes (M.B., 23 juillet 2003) – Art. 9, § 4, art. 22, § 4, art. 30, § 4, art. 41, § 4, art. 44, § 4, art. 47, § 4 et art. 52, § 4.

Rapport de vérification, établi par un réviseur d'entreprises ou un expert comptable extérieur, du rapport financier annuel et de la situation du bilan :

- *de l'association socioculturelle ;*
- *du mouvement socioculturelle ;*
- *de l'université populaire ;*
- *de l'institution de formation spécialisée ;*
- *de l'institution de formation syndicale ;*
- *des institutions de formation pour personnes handicapées et pour détenus ;*
- *de la fédération de services de formation pour personnes handicapées.*

- **Contrôle relatif aux déchets**

Niveau fédéral

- Arrêté royal du 3 mai 2003 portant exécution du chapitre 11 du titre IV de la loi-programme du 8 avril 2003 portant création du « Fonds de l'Economie sociale et durable » (M.B., 9 mai 2003) – Annexe art. 22-24.

« Le contrôle de la situation financière du Fonds, de ses comptes annuels et de la régularité, au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans ces comptes annuels, est confié, à un ou plusieurs commissaires, choisis parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (...). »

Niveau régional

- Ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 20 décembre 2002 portant approbation de l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services (M.B., 26 février 2003) – Art. 10, 2° et 6°, art. 11 et art. 21, § 3.

« Le Fonds est tenu : (...) de désigner des réviseurs d'entreprises, chargés du contrôle de la perception des cotisations obligatoires ainsi que du contrôle des bilans et des comptes annuels du Fonds. »

- **Contrôle des sociétés, agences, instituts wallonnes**

Niveau régional

- Décret du 13 mars 2003 portant constitution d'une société wallonne de services de placement payant (M.B., 31 mars 2003) – Art. 5, § 3, al. 2.

Rapport d'un réviseur agréé, personne physique ou morale, membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, en ce qui concerne les éléments d'actif et de passif détaillés dans l'inventaire, notamment sur la description de chaque apport en nature et sur les modes d'évaluation adoptés conformément à l'article 444 du Code des sociétés.

- Arrêté du Gouvernement wallon du 24 avril 2003 relatif à la gestion budgétaire, comptable, financière et patrimoniale de l'Agence wallonne à l'Exportation (M.B., 25 juin 2003) – Art. 39.

« Les comptes sont établis sous la responsabilité du conseil d'administration de l'Agence et visés par un réviseur désigné parmi les membres du l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. »

- Décret du 17 juillet 2003 portant constitution d'un Institut wallon de formation en alternance et des indépendants et petites et moyennes entreprises (M.B., 5 août 2003) – Art. 16, § 3.

« Le Gouvernement désigne, auprès de l'Institut, un ou plusieurs membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, chargés de contrôler les écritures et d'en certifier l'exactitude et la sincérité. »

- **Contrôle des organismes publics de la Communauté française**

Niveau communautaire

- Décret de la Communauté française du 9 janvier 2003 relatif à la transparence, à l'autonomie et au contrôle des organismes publics, des sociétés de bâtiments scolaires et des sociétés de gestion patrimoniale qui dépendent de la Communauté française (M.B., 21 février 2003) – Art. 2, 30, 32, 33, 45 à 53, 54, 57 et 59.

« Le contrôle externe de chaque organisme public est assuré (...) par a) deux commissaires du Gouvernement et b) deux commissaires aux comptes.

(...)

Les commissaires aux comptes sont nommés par le Gouvernement, pour moitié parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et pour moitié parmi les membres de Cour des comptes. »

Annexe 4

- **Contrôle des sociétés de logement**

Niveau régional

- Décret du 15 mai 2003 modifiant le Code wallon du Logement et l'article 174 du Code wallon de l'Aménagement du Territoire, de l'Urbanisme et du Patrimoine

(M.B., 1 juillet 2003) – Art. 87 et 109 remplaçant les articles 116 et 175 à 178 du Code.

« Le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels au regard notamment du Code des sociétés et des statuts de la Société wallonne du Crédit social est confié à plusieurs réviseurs et à un représentant de la Cour des comptes, agissant collégalement.

(...)

Chaque Guichet du Crédit social est tenu de faire appel à un réviseur choisi parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises chargé du contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels. »

- **Contrôle dans le secteur culturel et de l'art**

Niveau régional

- Arrêté du Gouvernement flamand du 13 décembre 2002 portant exécution du décret du 19 juillet 2002 relatif à la gestion d'archives culturelles de droit privé (M.B., 20 mars 2003) – Art. 4, § 5, 3^o et art. 9, § 5, 3^o.

Rapport de vérification du réviseur d'entreprises.

- Décret du 10 juillet 2003 modifiant le décret sur les Arts de la scène du 18 mai 1999 (M.B., 2 septembre 2003) – Art. 19.

Contrôle du rapport des conditions de subvention par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable indépendant.