

2. ARRETE ROYAL DU 10 JANVIER 1994 RELATIF AUX OBLIGATIONS DES REVISEURS D'ENTREPRISES

(M.B., 18 janvier 1994)

Rapport au Roi

La loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat impose de revoir en profondeur les dispositions figurant dans l'arrêté royal du 16 mars 1957 établissant le règlement de discipline de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, modifié par arrêté royal du 2 octobre 1961.

Tout d'abord, suivant en cela la suggestion du Conseil d'Etat, la loi contient désormais les règles de la procédure disciplinaire et rend superflues les dispositions qui figurent actuellement dans le chapitre II de l'arrêté royal précité. Sous réserve d'un nombre limité de règles dont la pratique a révélé l'utilité, ce qui ne serait pas expressément prévu dans le texte de la loi, trouvera une réponse dans le droit commun que constitue le code judiciaire.

Par contre il convient de revoir les règles essentielles de la déontologie dont certains éléments figurent dès à présent dans le chapitre Ier de l'arrêté royal précité. Ces règles doivent être complétées et amendées pour mieux répondre au développement de la profession de réviseur d'entreprises dans son environnement européen. Tel est l'objectif poursuivi dans le texte qui est proposé à la signature de Votre Majesté.

Le Gouvernement a recueilli l'avis du Conseil de l'Etat, du Conseil supérieur du Revisorat et du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et a tenu compte des observations émises par ces instances, sauf ce qui est souligné dans la suite de ce rapport.

Les principes généraux qui ont conduit la réflexion dans l'élaboration des règles de déontologie sont essentiellement au nombre de trois. Tout d'abord, il convient de fixer certaines règles jugées essentielles

pour garantir la crédibilité de la profession vis-à-vis de son environnement économique et social. Ensuite, les règles applicables en Belgique ne peuvent se démarquer trop profondément des pratiques constatées voire encouragées dans les autres pays d'Europe. Enfin, lorsqu'elles ne sont pas justifiées par un intérêt public évident, il n'y a lieu d'autoriser l'introduction à des fins corporatistes de restrictions à la liberté des professionnels.

Il ne paraît pas possible de retenir telle quelle la définition de la fonction du réviseur d'entreprises proposée par le Conseil supérieur du Revisorat mais il en a été tenu compte pour la rédaction d'un article 1^{er} contenant plusieurs définitions. La définition du champ d'application de la profession de réviseur d'entreprises est fixée par la loi et le présent règlement n'a pas pour but de modifier cette définition. Il convient cependant de suivre la suggestion du Conseil supérieur en mettant l'accent sur les missions révisorales qui caractérisent les réviseurs d'entreprises.

La définition, tout comme l'article 4b doivent recevoir une interprétation raisonnable en fonction de l'évolution du contexte économique et social.

Les chapitres relatifs aux interdictions et à l'indépendance dans l'exercice des missions révisorales sont fondamentaux ; la fonction de révision trouve l'essentiel de sa justification dans le caractère indépendant du professionnel chargé de la certification ou de l'attestation des documents comptables. Il importe cependant de bien distinguer les interdictions qui doivent s'appliquer de façon générale à l'activité du réviseur d'entreprises et les règles d'indépendance dans l'exercice d'une mission révisorale qui sont renforcées pour assurer que l'indépendance soit garantie aux yeux de tous.

A l'occasion de la réforme de 1985, une disposition générale contenant un principe a été préférée à des règles particulières dans le cadre du droit des sociétés (article 64*bis*). En effet, le principe d'indépendance n'est pas propre à la fonction de commissaire d'une société commerciale. Il s'applique tout aussi bien à l'occasion d'autres missions de révision

Les règles relatives à l'indépendance des réviseurs d'entreprises font partie de la déontologie professionnelle.

On peut se demander s'il est possible voire opportun de rechercher une définition juridique d'un concept aussi éminemment personnel que l'indépendance.

Quelle que soit la situation dans laquelle le problème est posé, l'indépendance tient avant tout à la personnalité du professionnel, à sa compétence, à son caractère, à la compréhension du rôle social qu'il est appelé à jouer.

De plus, même si le concept d'indépendance est étroitement lié à la personne qui prend la responsabilité finale de la signature d'un rapport ou d'une attestation, on doit se dégager de l'idée selon laquelle l'exercice d'une mission de révision est l'œuvre d'un seul homme. Pour faire face à leurs obligations, les réviseurs d'entreprises doivent avoir recours à des collaborateurs et leur activité est menée de plus en plus dans le cadre de sociétés ou associations professionnelles. On ne peut dès lors réduire l'obligation de respecter les principes de l'indépendance à la seule personne qui signe le rapport final d'une mission. C'est tout le cabinet qui doit manifester son indépendance vis-à-vis de l'entreprise dont les comptes sont attestés par un ou plusieurs de ses membres.

Il ne suffit pas cependant pas de constater que le réviseur d'entreprises doit avoir un comportement objectif et impartial dans l'exercice de ses missions révisorales. Il faut que la fonction soit perçue comme indépendante dans son essence par tous ceux qui sont susceptibles de prendre connaissance ou d'utiliser un rapport ou une attestation révisorale. Peut-on attein-

dre ce résultat sans écarter de façon prescriptive les situations dans lesquelles les moyens de pression anormaux pourraient être utilisés vis-à-vis du réviseur? On pense principalement aux situations suivantes :

- l'existence de relations familiales ou personnelles entre le réviseur et les dirigeants de l'entreprise ;
- des relations financières ou des avantages en nature qui ne seraient pas la rémunération directe des services prestés ;
- une dépendance excessive au plan des honoraires vis-à-vis d'une même société, d'une même autorité ou d'un même groupe d'intérêts ;
- la participation directe ou indirecte du réviseur dans des décisions de gestion d'une entreprise contrôlée ;
- l'implication du contrôleur dans les processus d'élaboration des documents qu'il doit attester.

Il paraît nécessaire de prévoir des règles destinées à éviter des situations conflictuelles lorsqu'il existe un risque sérieux d'influence sur la décision du réviseur chargé du contrôle des comptes. Par contre, en considération de l'objectif final des règles d'indépendance, il n'est pas utile de prévoir des restrictions lorsque le risque peut être considéré comme insignifiant. Les règles relatives à l'indépendance qu'il est proposé d'insérer dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont souvent plus précises et de ce fait même, quelque peu plus rigoureuses que celles qui existent dans la plupart des pays voisins. Elles ne paraissent cependant pas excessives en regard de l'objectif poursuivi.

Contrairement à l'avis du Conseil supérieur du Revisorat, il paraît préférable de s'aligner sur les règles déontologiques recommandées par l'IFAC et d'interdire la détention par la société de révision ou ses associés de toute action d'une société révisée par eux. Une exception est admise pour la participation à un fonds commun de placement ou institution équivalente, qui ne pose évidemment aucun problème lorsqu'un tiers en est le gestionnaire.

Le problème majeur lorsqu'on évoque les règles d'indépendance consiste à savoir si le réviseur ou ses associés peuvent accomplir pour un même client des travaux de nature différentes, principalement le contrôle des comptes et des tâches de conseil. Renonçant à une interdiction absolue, la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat prévoit une double règle : d'abord, le commissaire de sociétés, ses employés, associés ou collaborateurs ne peuvent accepter aucune fonction, mandat ou mission de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. Ensuite, les prestations exceptionnelles ou particulières ne peuvent être rémunérées par des émoluments spéciaux que s'il en est rendu compte à l'assemblée générale par le rapport de gestion.

Le premier avis partagé du Conseil supérieur du Révisorat démontre combien cette question est difficile à résoudre et il importe de ne pas prendre des décisions définitives avant qu'une réflexion à l'échelle européenne ait pu préciser les orientations durables.

La proposition du Conseil supérieur du Révisorat telle que formulée dans son second avis a été retenue comme base pour la rédaction du texte de l'article 12. Elle s'inspire des dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et permettra une interprétation casuistique du principe selon lequel personne ne peut exprimer un avis totalement impartial à propos de la qualité de son propre travail ou de celui d'un de ses proches.

Notons également que le réviseur doit être personnellement rendu responsable de l'obligation de publicité. Outre l'application du droit des sociétés, il commentait une faute déontologique en ne veillant pas personnellement au respect scrupuleux de la procédure d'information.

Dans le quatrième chapitre de l'arrêté royal, on a regroupé plusieurs règles qui peuvent paraître essentielles pour un bon exercice des missions révisorales. Il en va ainsi notamment des possibilités offertes au réviseur de se faire assister par

d'autres personnes, de l'obligation de consigner par écrit la nature des travaux de contrôle accomplis, des règles relatives à la signature des rapports, ainsi que celles relatives à la nature de la certification.

Plusieurs de ces dispositions figuraient déjà dans le règlement de 1957 mais l'évolution professionnelle impose d'en faire une nouvelle rédaction. Il en va ainsi notamment de l'article 16 qui concerne la collaboration du réviseur d'entreprises et d'autres personnes. L'accent est placé sur la responsabilité du réviseur d'entreprises ; elle reste pleine et entière quelles que soient les collaborations auxquelles il a jugé bon de faire appel pour l'exercice de sa mission.

De même, à l'article 20 concernant les états financiers prévisionnels, il paraissait important d'assouplir une règle qui, par son caractère absolu, ne correspond plus à la réalité actuelle. Le Conseil supérieur du Révisorat insistait que cet aspect important au regard des informations fournies au conseil d'entreprise. La rédaction proposée est cependant trop spécifique pour pouvoir être retenue. Par ailleurs, la restriction concerne l'attestation et nullement l'analyse et l'explication de l'information.

Le cinquième chapitre du projet concerne des règles particulières de déontologie. Il s'agit de règles usuelles dans un tel règlement ; elles concernent les relations des réviseurs entre eux, les honoraires et la façon dont ils se présentent vis-à-vis de leur clientèle.

La loi de 1985 a autorisé un réviseur d'entreprises à exercer sa profession dans les liens d'un contrat d'emploi pour autant que ce soit vis-à-vis d'un autre membre de l'Institut. Le règlement confirme que le réviseur d'entreprises qui se trouve dans les liens d'un contrat d'emploi reste personnellement tenu aux règles de déontologie. Le Gouvernement estime nécessaire de rappeler expressément une observation du Conseil d'Etat sur le projet de loi portant réforme du révisorat selon lequel le réviseur employé n'est pas habilité à prendre la responsabi-

lité individuelle qui s'attache à la signature. De façon corollaire, l'employeur ne pourrait empêcher le réviseur employé d'exercer sa profession conformément aux règles de déontologie. S'il adoptait un tel comportement, il devrait être lui-même déclaré en contradiction avec les règles de bonne confraternité.

En ce qui concerne le régime des honoraires, il n'est pas prévu d'incorporer un barème dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Cette possibilité offerte par l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 présente une grande difficulté étant donné d'une part la variété des missions qui peuvent être confiées au réviseur d'entreprises et surtout l'influence considérable que l'organisation administrative des sociétés contrôlées peut avoir sur le temps nécessaire pour procéder à une révision comptable consciencieuse. De plus, l'adoption d'un barème pourrait rapidement être considérée comme une mesure de la responsabilité du réviseur. Il importe dès lors de poursuivre des études plus approfondies, incorporant des considérations internationales, avant d'envisager toute intervention normative en ce domaine.

Par contre, deux règles essentielles doivent être rappelées : les honoraires ne peuvent dépendre du bénéfice que le client retire le cas échéant de l'intervention du réviseur (aussi bien dans l'exercice des missions révissoraes que dans les missions compatibles). Ensuite, les membres ne peuvent accorder ou recevoir des commissions ou autres avantages en relation avec l'acceptation de missions. Cette interdiction ne porte cependant pas préjudice à la cession du cabinet conçu comme un ensemble dans l'hypothèse où le réviseur abandonnerait l'exercice effectif de la profession ou intégrerait son activité dans le cadre d'une société de réviseurs d'entreprises.

La règle figurant actuellement dans l'article 6 du règlement de discipline a été maintenue et même renforcée. Il importe en effet que les membres adoptent un comportement déontologique lorsqu'ils interviennent dans une entreprise où un de leurs confrères exerce une mis-

sion légale. Il est donc prévu, sans exception, qu'un contact doit être pris avec le commissaire ou le réviseur qui exerce une fonction permanente de révision avant qu'un autre membre soit autorisé à effectuer des travaux dans la même société. Cette règle n'a nullement pour but de permettre au réviseur d'entreprises de protéger des situations acquises. Par contre, elle est indispensable pour éviter certaines frustrations qui ne manquent pas de dégénérer en un conflit regrettable entre confrères.

Un des problèmes les plus délicats qui ont agité la profession de réviseur d'entreprises aussi bien que les professions similaires dans les pays voisins, concerne la façon dont les cabinets sont autorisés à se présenter au public. L'arrêté royal du 16 mars 1957 établissait des règles extrêmement strictes. Le démarchage est un procédé commercial qui est et reste contraire à l'éthique d'une profession libérale. Par contre, l'indépendance et la compétence du réviseur d'entreprises ne risquent guère d'être mises en cause par des autres informations de notoriété fournissant des renseignements sur un cabinet de réviseurs. Au contraire, comme le souligne le Conseil supérieur du Révisorat, il faut favoriser une démarche d'information objective. Le texte prévoit que les informations communiquées doivent être objectives, conformes à la bienséance et s'abstenir de tout élément comparatif ou non relatif au tarif ou à la qualité des services. Par ailleurs, le texte interdit en principe l'utilisation du nom d'un client dans des brochures et autres documents publiés destinés à assurer la notoriété du réviseur.

Le chapitre six du règlement concerne les sociétés et associations. L'article 33 de la loi du 22 juillet 1953 tel que modifié par la loi du 21 février 1985 portant réforme du révisorat institue un régime transitoire permettant la constitution et l'inscription au tableau de société de réviseurs d'entreprises. Les modalités d'application de ce régime transitoire ont été précisées dans l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entrepri-

ses. Ces dispositions sont cependant insuffisantes pour trois raisons : d'abord elles ne concernent que la constitution de sociétés de droit belge entre réviseurs d'entreprises. Ensuite, elles ne fixent aucune règle relative à la constitution de sociétés de moyens non inscrites au tableau. Enfin, la constitution de sociétés ou associations interprofessionnelles prévue par l'article 8, § 4, de la loi n'est pas clairement organisée. Le sixième chapitre s'attache à combler ses lacunes.

En ce qui concerne la constitution de sociétés entre des réviseurs d'entreprises et des personnes qui ont une qualité reconnue équivalente à l'étranger, l'arrêté adopte une position très ouverte. Ceci s'inscrit dans l'esprit de la constitution du marché unique en Europe et forme la contrepartie d'une autorisation assez large d'établissement accordée aux professionnels étrangers notamment par l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4^{ter} de la loi.

Une position très ouverte est également adoptée en ce qui concerne la constitution de sociétés ou associations ayant pour but la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à la profession par des réviseurs d'entreprises et des titulaires d'une autre profession intellectuelle prestataire de services dotée d'une déontologie professionnelle. Le texte requiert cependant que les services soient connexes à l'activité du réviseur. Il appartiendra au Conseil de l'Institut, le cas échéant après consultation du Conseil supérieur du Revisorat, de se prononcer sur les catégories de professionnels avec lesquels un réviseur peut s'associer.

Par cette voie, on souhaite placer les réviseurs d'entreprises dans des conditions comparables à celles qui existent dans la plupart des pays européens où la profession de réviseur d'entreprises ou d'auditeur n'est pas isolée d'autres activités telles que l'expertise comptable, la fiscalité, le conseil aux entreprises, etc.

En présentant le projet de loi portant réforme du revisorat, le Gouvernement avait rappelé que la constitution de sociétés interprofessionnelles revêtait le caractère d'une priorité. Au cours des travaux parlementaires, différentes voix se sont élevées dans le même sens. Conformément à l'opinion du Conseil supérieur du Revisorat, la constitution de sociétés interprofessionnelles qui auraient un autre but que celui de mettre en commun certains moyens matériels et à la limite humains propres à faciliter l'exercice de la profession par chacun de ses membres, doit faire l'objet d'études plus approfondies.

Etant donné les usages internationaux dans la profession de réviseur, il n'est pas envisagé d'interdire la référence au nom de l'association interprofessionnelle de moyens par le cabinet du réviseur d'entreprises. La transparence des relations entre les cabinets de professionnels entre lesquels il existe des relations de collaboration est utile et on ne peut rencontrer l'attitude restrictive du Conseil supérieur du Revisorat sur ce point.

L'avant-dernier chapitre contient quatre règles de procédure qui ne peuvent être rattachées directement aux principes déposés dans la loi ou le Code judiciaire. Elles concernent les suites données à une plainte, l'opportunité pour le Conseil de faire valoir ses motifs oralement, l'information sur les sanctions prononcées et la composition des commissions. Ces règles sont principalement inspirées des difficultés concrètes rencontrées depuis l'entrée en vigueur de la loi de 1985 portant réforme du revisorat.

Le texte tient compte des observations du Conseil d'Etat sous les trois réserves suivantes :

- A l'article premier, 3^o, on ne peut confondre une société inscrite au tableau à laquelle s'appliquent notamment tous les critères d'indépendance et toute autre forme d'association qui peut être simplement de moyens.

- A l'article deux, il paraît excessif de mettre les recommandations et les normes sur le même pied, nous préférons dès lors nous en tenir à la proposition du Conseil supérieur du revisoriat.
- Enfin, les articles 6 et 7 qui concernent toute l'activité du réviseur d'entreprises, verraient leur portée restreinte s'ils étaient reportés dans le chapitre III.

Par ailleurs, le paragraphe 2, de l'article 33, critiqué par le Conseil d'Etat n'a plus de raison d'être depuis que la compétence du Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable a été étendue par la loi du 29 juin 1993. Il a été dès lors supprimé.

Chapitre I. Principes généraux de déontologie

Art. 1^{er}. Pour l'application du présent arrêté royal, il faut entendre par :

- 1° La loi : la loi du 22 juillet 1953 modifiée par la loi du 21 février 1985.
- 2° L'Institut : l'Institut des Réviseurs d'entreprises créé par l'article 1^{er} de la loi.
- 3° Réviseur d'entreprises : toute personne physique ou morale inscrite au tableau des membres de l'Institut. Toute règle qui s'applique à une personne physique s'applique également de plein droit à la société de réviseurs d'entreprises dont elle fait partie ainsi qu'à tous les associés de cette société.
- 4° Mission révisorale : sans préjudice de l'article 3 de la loi, toute mission qui a pour objet, dans un but de publication, de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère de comptes annuels, d'un état comptable intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entreprise ou une institution ; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations écono-

miques et financières à l'intention des membres du conseil d'entreprise.

- 5° Personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle : toute personne avec laquelle le réviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée ; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque.

Art. 2. Le réviseur d'entreprises doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision usuelles de l'Institut. Selon les circonstances, il prendra également en compte les recommandations émises par le Conseil de l'Institut.

Art. 3. Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales.

Chapitre II. Interdictions

Art. 4. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Art. 5. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Art. 6. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer aucune mission lorsqu'il se trouve dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission ou de compromettre la relation de confiance avec les parties dans l'entreprise auprès de laquelle il exerce cette mission.

Art. 7. Le réviseur d'entreprises ne peut accepter ou poursuivre une mission, une fonction ou un mandat lorsque son accomplissement pourrait le placer dans une situation de conflit d'intérêts susceptible de porter atteinte à son indépendance dans l'opinion qu'il doit émettre.

Chapitre III. Règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisoriale

Art. 8. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission révisoriale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son impartialité est garantie par son attitude intègre et objective ainsi que par celle des collaborateurs et experts auxquels il fait appel.

Art. 9. Le réviseur d'entreprises ne peut effectuer aucune mission révisoriale dans une entreprise où lui-même, son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré se trouvent dans une des positions suivantes : actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise, administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société.

La même interdiction s'applique lorsque son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré contribue, en qualité d'employé ou de professionnel indépendant, de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation.

Art. 10. § 1^{er}. En dehors des honoraires relatifs aux services prestés, un réviseur d'entreprises ne peut avoir aucun intérêt financier dans une entreprise dont il contrôle les comptes ou d'autres documents comptables.

§ 2. Un réviseur d'entreprises ne peut exercer le contrôle des comptes d'une société lorsqu'il détient pour lui-même ou pour ses enfants mineurs des actions ou autres titres émis par cette société ou des

entreprises auxquelles elle est liée. Cette interdiction ne s'applique pas lorsque le réviseur ne participe pas à la gestion du portefeuille d'actions dont il est propriétaire, si le contrat de gestion prévoit une autonomie totale du gestionnaire et une procédure spécifique pour mettre fin au contrat.

§ 3. L'entreprise contrôlée ne peut consentir au réviseur d'entreprises des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à son profit.

§ 4. Lorsque le réviseur se trouve dans la situation visée au § 2 par suite d'une donation, d'un legs ou d'un héritage, il doit y mettre fin à bref délai.

Art. 11. Sauf la rémunération fixée conformément à la loi, le réviseur d'entreprises ne peut recevoir aucune autre rémunération ni avantage qui constituerait une rémunération directe ou indirecte de la mission révisoriale ou qui viserait à lui faire adopter une attitude de bienveillance.

Ne sont pas visés par l'alinéa précé-
dant les menus présents que l'opinion générale reconnaît comme usuels entre personnes qui se côtoient fréquemment et que la bienséance oblige à accepter.

Art. 12. § 1^{er}. Le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune mission révisoriale dans une entreprise où il exerce ou a exercé pendant les trois années précédentes soit des fonctions d'administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction. Un membre du personnel ou un stagiaire du réviseur d'entreprises qui se trouverait dans une telle situation ne pourrait prendre aucune part dans l'exécution de cette mission révisoriale

§ 2. A l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission révisoriale ou qui en résulte, le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à pren-

dre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit. Cette règle s'applique aux membres de son personnel et à ses stagiaires.

§ 3. Il est interdit au réviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission révisoriale ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission, autre qu'une mission révisoriale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission. Il importe peu que ledit contrôle s'exerce dans le cadre d'une mission de commissaire.

Art. 13. 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.

Art. 14. Lorsque des personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle prestent des services pour la société contrôlée, le réviseur d'entreprises examinera si la nature et l'importance de ces services ne portent pas préjudice à sa propre indépendance.

S'il est commissaire-réviseur, il doit veiller au respect des règles d'information prévues par l'article 64ter, alinéa 5 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Chapitre IV. Exécution des missions révisoriales

Art. 15. Toute attestation, certification ou analyse 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.

Art. 16. Dans l'accomplissement de ses travaux de révision, le réviseur d'entreprises ne peut se faire assister que par ses stagiaires et collaborateurs permanents ainsi que par d'autres réviseurs d'entreprises, leurs stagiaires et collaborateurs permanents. Sauf circonstance exceptionnelle dûment motivée par écrit, il ne peut déléguer des éléments essentiels d'une mission révisoriale.

Dans les limites permises par les normes de révision usuelles, le réviseur peut, sous sa propre responsabilité professionnelle :

- a) utiliser les travaux d'un autre réviseur ou d'une personne qui dispose à l'étranger d'une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur d'entreprises ;
- b) utiliser les travaux d'un expert indépendant d'une autre discipline lorsque ses vérifications le requièrent ;
- c) décider de l'utilisation qu'il pourrait faire de certaines vérifications effectuées par du personnel de l'entreprise contrôlée.

Art. 17. Dans l'exécution d'une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises consigne ou fait consigner par écrit la nature des travaux accomplis en personne ou par des collaborateurs, de façon à garder de manière fidèle, la trace de l'exécution de la mission.

Les documents de travail doivent être conservés par le réviseur d'entreprises qui a exécuté la mission pendant une période de cinq ans commençant à la date du rapport qu'ils ont permis d'établir.

Art. 18. Tout rapport, attestation ou certification sera signé par un réviseur d'entreprises personne physique, le cas échéant agissant en qualité de représentant d'une société de réviseurs d'entreprises.

Lorsqu'un réviseur d'entreprises, membre d'une société de réviseurs d'en-

treprises se voit confier une mission en nom personnel, il ne peut signer en qualité de représentant de la société.

Le réviseur d'entreprises est tenu de signer en son nom propre et en faisant mention du titre de sa fonction. En cas de force majeure, le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.

Art. 19. Est présumé ne pas s'être acquitté d'une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises qui :

- a) omet de signaler dans son rapport que certaines informations contenues dans les documents sur lesquels porte son opinion, sont manifestement de nature à induire en erreur les personnes auxquelles ils sont destinés, ou
- b) joint à l'opinion qu'il exprime, des réserves telles qu'elles détruisent la valeur ou la portée.

Art. 20. Le réviseur d'entreprises ne peut attester ou certifier des états financiers prévisionnels ni des informations qui ne se basent pas sur des documents vérifiables.

Toutefois, il peut toujours se prononcer sur la méthode qui a permis d'établir des informations prévisionnelles. Dans ce cas, s'il estime que certaines hypothèses qui sont à la base de ces informations sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies, il devra émettre des réserves sur ce point.

Chapitre V. Règles particulières de déontologie

Art. 21. Le réviseur d'entreprises qui exerce sa profession dans les liens d'un contrat d'emploi avec un autre réviseur d'entreprises est personnellement tenu aux règles de déontologie. Le pouvoir de signer une attestation ou une certification au nom de son employeur ne peut lui être reconnu.

Un réviseur d'entreprises qui emploie un autre réviseur d'entreprises, est tenu de créer les conditions nécessaires à un exercice de la profession conforme aux règles de déontologie. Il ne peut exercer une influence directe ou indirecte en vue de s'écarter de ces règles.

Art. 22. Les réviseurs d'entreprises ne peuvent de quelque façon que ce soit, attribuer ou percevoir des commissions, des courtages ou d'autres avantages en rapport avec leurs missions.

En cas de décès ou de cessation des activités révisoriales, l'ensemble du cabinet peut être cédé contre rémunération.

Art. 23. Le montant des honoraires du réviseur d'entreprises doit être déterminé en fonction de la complexité de la mission, de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises dans le respect des normes de l'Institut.

Art. 24. Avant d'accepter tout mandat ou mission, le réviseur d'entreprises doit s'informer, auprès de l'entreprise ou de l'institution concernée, sur le fait qu'un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze mois écoulés d'une mission révisoriale dans la même entreprise.

Chaque fois qu'un réviseur d'entreprises est amené à effectuer des travaux dans une société ou organisme dans lequel un autre réviseur d'entreprises exerce des fonctions de commissaire ou une mission légale de révision, il ne peut accomplir des travaux sur place qu'après avoir informé ce dernier de préférence par écrit de son intervention.

Cette règle est applicable quel que soit l'objet de cette mission, y compris l'expertise judiciaire, mais sans préjudice des règles de droit qui les régissent.

Tout réviseur d'entreprises appelé à succéder à un confrère a le devoir quelle que soit la mission, de se mettre préalablement en rapport avec lui par écrit. Le

réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission est tenu d'autoriser la consultation de ses documents de travail par son confrère.

Art. 25. 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 portent la divergence.

Il agira avec discernement en prenant au besoin l'avis d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un avocat.

Art. 26. Le démarchage ou offre de services sont interdits.

Il est interdit au réviseur d'entreprises d'effectuer directement ou indirectement une offre de plusieurs services liés ou non dont une mission révisoriale. La rémunération d'une mission révisoriale ne peut en aucune façon dépendre d'autres services effectués dans la même entreprise ou dans une entreprise liée par le réviseur d'entreprises ou une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle.

Art. 27. Le réviseur d'entreprises peut communiquer publiquement des informations objectives relatives à son cabinet pour autant qu'il ne manque pas à la discrétion qui sied aux membres de la profession. En aucune façon, il ne peut faire référence à des éléments, comparatifs ou non, de tarif ou de qualité.

Les procédés publicitaires, quels que soient les médias utilisés, qui n'ont pas pour objet de communiquer des informations objectives, ne sont pas conformes à la déontologie.

Sans préjudice aux rapports qui doivent être publiés en application de la loi, le réviseur d'entreprises ne peut pas évoquer publiquement ou dans des brochures le nom d'un de ses clients. Dans des cas

exceptionnels, il peut être dérogé à cette règle avec l'autorisation du client ainsi que du président de l'Institut.

Art. 28. Dans l'exercice des missions révisoriales en Belgique, les membres de l'Institut portent le titre de réviseur d'entreprises, bedrijfsrevisor ou Betriebsrevisor.

Chapitre VI. Des sociétés et associations

Art. 29. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Art. 30. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Art. 31. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Art. 32. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Chapitre VII. Dispositions relatives à la procédure disciplinaire

Art. 33. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Art. 34. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Art. 35. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Art. 36. (...)

[Abrogé par l'art. 35, § 2 de l'A.R. du 7 juin 2007.]

Chapitre VIII. Dispositions finales

Art. 37. (...)

[Disposition abrogatoire de l'A.R. du 16 mars 1957 établissant le règlement de discipline de l'Institut des Réviseurs d'entreprises.]

Art. 38. Notre Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice et Ministre des Affaires Economiques, et Notre Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté.