Etudes et documents
du Centre Belge de Normalisation
de la Comptabilité et du Révisorat

ORGANISATION DES CABINETS DE REVISION

3/1986

TABLE DES MATIERES

I. INFLUENCE DES NORMES DE REVISION SUR L'ORGANISATION DES CABINETS DE REVISION

par Hugo VAN PASSEL, reviseur d'entreprises 5

II. LE CONTROLE DE QUALITE

par Alfred PENNA, reviseur d'entreprises 21

III. CONSTITUTION ET FONCTIONNEMENT DES SOCIETES DE REVISION SUR BASE DE L'ARTICLE 33 DE LA LOI DU 22 JUILLET 1953

par Henri OLIVIER, Directeur du CBNCR 37

* * *

INFLUENCE DES NORMES DE REVISION SUR L'ORGANISATION DES CABINETS DE REVISION

par Hugo VAN PASSEL
Reviseur d'entreprises

TABLE DES MATIERES

I. INTRODUCTION

I.1. Cadre général
I.2. Prescriptions particulières

II. ORGANISATION DU CABINET ET REPARTITION DES TACHES

II.1. Répartition des tâches
II.2. Les associations
II.3. Autres aspects d'organisation d'un cabinet

III. ORGANISATION DES DOSSIERS

III.1. Le dossier permanent
III.2. Le dossier d'organisation
III.3. Les dossiers annuels

IV. ORGANISATION ET CALENDRIER

V. ASPECTS FINANCIERS

CONCLUSION

I. INTRODUCTION

I.1. LE CADRE GENERAL

Le reviseur qui a la responsabilité d'une mission se trouve confronté, lors de son exécution, à des contraintes telles que :

- des délais à respecter;
- le temps disponible (son propre temps et celui de ses collaborateurs);
- le budget disponible;
- la collecte de données auprès du client et de tiers et
- la qualité de l'organisation de son client.

En outre, le reviseur doit accomplir sa mission en toute indépendance, conformément aux dispositions légales applicables et aux normes générales de revision arrêtées par l'Institut des Reviseurs d'entreprises.

Les normes générales de revision étant nécessairement formulées en termes généraux, il existe un danger que les contraintes évoquées ci-dessus ne compromettent l'accomplissement de la mission en conformité avec les dispositions légales et les normes de revision.

A côté de ce conflit entre les circonstances de fait dans lesquelles la mission s'accomplit et les exigences qualitatives à respecter, il existe une deuxième opposition importante. Le reviseur se trouve investi d'une mission de confiance dans les relations sociales - et à cet égard on attendra de lui une objectivité totale, mais par ailleurs une relation de confiance entre le reviseur et son client doit également exister (C'est pour cette raison que la profession a été organisée en profession libérale).

Si le reviseur veut pouvoir faire face à l'ensemble de ces problèmes, il aura besoin, bien entendu, de sa compétence et de son indépendance personnelles, mais également, et au moins dans la même mesure, d'une organisation adaptée de son cabinet de revision, dans le sens le plus large du terme.

L'objet de cette organisation doit être la garantie que toute mission sera accomplie en conformité avec le prescrit des normes générales de revision.

Dans certains cas, le reviseur peut être appelé à justifier la façon dont il a accompli une mission : l'organisation de son cabinet sera conçue de manière à lui permettre d'établir cette justification.

L'instauration d'un contrôle confraternel permettra à l'Institut des Reviseurs d'entreprises de veiller à la bonne organisation des cabinets de revision. Dans l'exercice de sa profession, en effet, le reviseur ne jouit pas d'une liberté totale, étant tenu par la solidarité envers ses associés et ses collaborateurs au sein du cabinet et d'une façon plus générale, envers tous ses confrères.

Des défaillances dans l'accomplissement de la fonction revisorale n'entrainent pas automatiquement des conséquences à court terme dans la mesure où les comptes annuels sont le plus souvent corrects et le problème de l'image fidèle ne se pose souvent qu'en cas de faillite ou de reprise de la société. Le reviseur peut donc travailler pendant des années à un niveau insuffisant sans que lui-même ou des tiers n'en prennent conscience. D'où l'importance des normes générales de revision comme instruments permettant l'évaluation permanente et l'adaptation de son propre fonctionnement.

I.2. PRESCRIPTIONS SPECIFIQUES

Les normes générales de revision de l'Institut des Reviseurs d'entreprises contiennent un certain nombre d'exigences relatives à l'accomplissement d'une mission qui ont leur influence sur l'organisation des cabinets de revision.

- L'exigence de compétence et d'expérience, applicable directement au reviseur, titulaire de la mission, mais aussi à tous ceux qui, à différents niveaux, participent à l'exécution de la mission (1.1.3).

- L'obligation de consacrer une attention personnelle suffisante au dossier et de diriger, de suivre et de vérifier les travaux des collaborateurs (1.1.4.).

- L'exigence d'un contrôle plénier, qui est le résultat d'un ensemble cohérent de contrôles successifs reliés entre eux (1.4.4.).

- L'obligation d'accomplir chaque mission sur base d'un programme de travail qui pourra être adapté éventuellement en cours de mission et approfondi au vu des constatations faites (2.1.).

- L'obligation de consigner les travaux de contrôle de manière à pouvoir fournir une image fidèle de la mission accomplie (2.2.).

Dans les chapitres qui suivent, l'organisation du cabinet de revision et les exigences qui s'imposent à cet égard seront analysées sous quatre aspects :

- Organisation du cabinet et répartition des tâches (II)

- Organisation des dossiers de travail (III)

- Organisation dans le temps (IV)

- Aspects financiers

Il va sans dire que la taille du cabinet influencera l'organisation des travaux de façon importante. Notre analyse envisage l'hypothèse d'un cabinet qui fait appel systématiquement à des collaborateurs pour l'accomplissement d'une mission de contrôle.

*

II. ORGANISATION DU CABINET ET REPARTITION DES TACHES

II.I. REPARTITION DES TACHES

Il importe que le cabinet de revision respecte un équilibre entre d'une part les moyens disponibles, à savoir les ressources potentielles, et d'autre part le nombre et la nature des missions.

Outre cet aspect quantitatif, la répartition des tâches implique aussi un aspect qualitatif important. Il faudra notamment que l'organisation du cabinet et des missions soit conçue de manière à ce que chaque tâche soit accomplie par une personne ayant les compétences spécifiques requises.

L'organisation hiérarchique des travaux de contrôle se réalisera, d'une part, en répartissant les collaborateurs en fonction de niveaux, et, d'autre part, en répartissant les tâches de contrôle à accomplir en fonction des exigences en matière de compétence pour les attribuer ensuite à ces différents niveaux.

Pour garantir à la fois la consistance et la continuité de la hiérarchie, il est utile que les niveaux de compétence pour chacune des catégories de base suivantes :

- Les assistants débutants

  Tâches : Ils travailleront sur base d'instructions très détaillées établies par un assistant expérimenté ou par le responsable de la revision. Leur tâche consistera à exécuter ces instructions et à en rendre compte. Il ne leur appartient pas de prendre des initiatives et ils s'adresseront pour tout problème ou pour toute suggestion à l'assistant expérimenté qui à son tour s'adressera, le cas échéant, au responsable de la revision.

- Les assistants expérimentés

  Qualifications :
  - plusieurs années d'expérience dans les missions de revision;
  - une connaissance raisonnable de la législation comptable et du droit des sociétés;

- une connaissance active de certaines techniques de revision;

- une connaissance raisonnable de la théorie de l'organisation administrative.

Tâches : Ils seront chargés d'élaborer de manière autonome de grandes parties du programme de contrôle en le complétant pour les situations qui ne sont pas prévues dans le programme de travail. Ils encadrent les assistants débutants et vérifient leur travail. A l'intention du responsable de la revision ils établissent des conclusions par élément du programme.

- Les responsables de la revision

Qualifications :

- une large expérience pratique dans un cabinet de revision

- une connaissance approfondie de la législation comptable et du droit des sociétés

- la maîtrise des techniques de revision courantes et la capacité de les mettre en oeuvre

- la maîtrise de la théorie de l'organisation administrative

- qualités de chef et sens des relations sociales.

Tâches :

- Conception de programmes de contrôle destinés à l'évaluation du contrôle interne et à la vérification des comptes, programmes qu'ils soumettront pour approbation au reviseur titulaire.

- coordination, encadrement et vérification des travaux des assistants.

- ils résoudront les problèmes d'exécution de la revision, mais pour tous les problèmes importants et pour de grandes réorientations il se concerteront en temps voulu avec le reviseur titulaire.

- ils seront responsables vis-à-vis du titulaire pour la qualité des travaux de contrôle au vu des objectifs de la revision et aussi pour la qualité des conclusions.

- après avoir obtenu l'accord préalable, ils pourront discuter certains problèmes spécifiques avec le client.

- Le reviseur titulaire

Tâches : Contact direct avec le client.

C'est lui qui mène les discussions avec le client concernant le contenu de la mission et la rémunération de celle-ci.
Il discute avec le client les conclusions finales des travaux de revision.
Il signe toute la correspondance et les rapports destinés au client.

Organisation de la mission : il désigne les exécutants et informe le responsable des contrôles, des lignes générales de la mission à accomplir

Responsabilité générale de la mission : il donne son accord préalable aux programmes de contrôle établis par le responsable des contrôles, il évaluera le travail effectué par celui-ci et examinera dans le détail une partie des papiers de travail établis par les assistants. Il fondera lui-même dans le détail son évaluation sur tous les points qui ont une signification directe pour la déclaration à faire, telles les bases d'évaluation appliquées, le mode de calcul des résultats et les risques latents éventuels. Il appréciera si l'ensemble des travaux effectués implique un contrôle plénier et ordonnera le cas échéant des contrôles complémentaires.

II.2. LES ASSOCIATIONS

Dans la perspective d'une bonne entente entre les reviseurs au sein d'une association, il est important, si l'on veut réaliser une bonne conception du cabinet, que soit établie une philosophie bien définie en matière d'exercice de la profession et d'approche des clients.

Ceci implique, plus particulièrement, des accords très clairs sur :

- les critères de sélection à utiliser pour l'engagement de nouveaux associés

- le recrutement et l'évaluation de stagiaires et de collaborateurs

- une concertation collégiale sur le plan des techniques professionnelles (hot/cold review)

- la politique à suivre en matière de nouvelles missions

- le contrôle de la qualité

- l'approche du contrôle et la présentation.

S'il n'existe pas, au plus haut niveau, une conception bien arrêtée et une politique au sein de l'association, sur les points que nous venons de citer, il sera bien difficile de mettre en oeuvre une organisation harmonieuse du cabinet.
Si ces conditions ne sont pas remplies, l'association doit être considérée tout au plus comme un ensemble d'organisations menant des existences parallèles.

II.3. AUTRES ASPECTS DE L'ORGANISATION DU CABINET

Les points suivants sont également importants pour l'organisation du cabinet :

- Formation, externe et interne. On développera à cet égard un plan pluriannuel qui soit adapté à l'évolution de la carrière des collaborateurs, depuis le dernier niveau jusqu'à celui du reviseur d'entreprises.
  Un encadrement continu, tant dans le domaine partique que dans celui de la théorie revêt une grande importance.

- Manuel d'organisation
  Le document exposera l'organisation générale, les conditions et les circonstances de travail, la description des tâches, la documentation dans le domaine des lois nouvelles, normes et règlements, bibliothèque;

- les instructions générales concernant l'organisation des dossiers, l'approche du contrôle et la conception des programmes de travail, questionnaires connaissances générale/contrôle interne.

- Evaluation des travaux accomplis. Cette évaluation se déroulera dans un premier stade par dossier, pour répondre plus particulièrement aux questions suivantes : la conception du dossier correspond-elle aux questions suivantes : la conception de travail a-t-elle été menée dûment à son terme, les instructions relatives au contrôle ont-elles été suivies et les conclusions sont-elles justifiées ? Sur un plus long terme il faudra aussi évaluer les prestations des collaborateurs afin d'identifier les points faibles dans leur comportement et leur évolution en vue d'y porter remède.

  Le manuel du cabinet, la formation et l'évaluation vont permettre de s'assurer que les collaborateurs répondent effectivement aux exigences de qualification pour les tâches qui leur sont déléguées et qu'ils disposent des informations nécessaires.

III. ORGANISATION DES DOSSIERS

Le déroulement d'une mission de contrôle se reflète dans une très large mesure dans les dossiers de contrôle. Les normes prescrivent que le reviseur gardera la trace des travaux accomplis par lui-même ou par ses collaborateurs de manière à ce qu'ils en résulte une image fidèle de la façon dont la mission a été accomplie.

La constitution d'un dossier a plusieurs raisons d'être :

- La consignation de la manière dont le reviseur a fourni le jugement exprimée dans son rapport est un moyen de justification

- le dossier donne une image complète de l'étendue et de la qualité des travaux de contrôle accomplis et des conclusions qui en découlent, en d'autres termes, ce jugement est dûment étayée,

- le dossier contient de nombreux détails concernant les documents certifiés à des fins de consultation.

- le dossier est la base qui va permettre l'évaluation des travaux accomplis, leur conformité aux instructions données (aspect de surveillance interne de la qualité).

Il résulte de l'énumération de ces fonctions que les dossiers de la revision devront être établis de manière systématique, claire et complète.

Le programme de travail est le fil rouge que l'on doit retrouver dans l'ensemble des dossiers. Ce programme donne la description des étapes successives de la revision et des travaux à accomplir.

Les points que l'on retrouvera dans tous les programmes de travail sont :

- description des contrôles à effectuer;

- l'indication du temps normal que demandera la revision.

Chaque programme de travail sera adapté à la nature et à la complexité de la mission et sera donc "taillé sur mesure". Le recours à des programmes normalisés peut être utile lors de l'établissement de ces programmes (pour assurer leur caractère complet).

Toutefois, la pratique fera très vite ressentir la nécessité d'adapter régulièrement le programme de travail pour faire face à des problèmes ou à des situations imprévus ou imprévisibles.

Les avantages des programmes de travail sont les suivants :

- répartition efficace des tâches;
- simplification de la surveillance des travaux accomplis par les collaborateurs;
- meilleure accessibilité des dossiers et transmission plus souple des dossiers;
- vision d'ensemble sur les travaux de contrôle, qui sont nécessaires pour arriver à un contrôle plénier.

De manière générale, les dossiers de contrôle seront répartis en :

- un dossier permanent
- le dossier organisation
- les dossiers de contrôle annuels

1. Le dossier permanent

1.1. Partie générale

Le dossier permanent comprend les données générales relatives à l'entreprises que l'on peut consulter lors de contrôles ultérieurs. Il peut comprendre :

- l'identification de l'entreprise et de la mission
- les points traités
- les aspects économiques, techniques et sociaux
- des aspects financiers
- des aspects comptables
- des aspects juridiques
- des aspects fiscaux
- des comparaisons chiffrées sur plusieurs années
- des documents communiqués aux actionnaires
- des documents communiqués au conseil d'entreprises
- des procès-verbaux
- des rapports et des déclarations.

1.2. Le dossier correspondance

2. Le dossier organisation

Le dossier organisation regroupera toutes les informations permanentes relatives à l'organisation administrative de l'entreprise. Comme pour le dossier permanent, cette information sera régulièrement mise à jour en vue d'une consultation lors de contrôles ultérieurs.

Le dossier d'organisation pourrait être structuré comme suit :

- points en cours de traitement
- structure organisationnelle et effective
- représentation schématique de l'administration et du fonctionnement de l'entreprise
- le plan comptable
- les procédures internes à l'entreprise, les manuels, les descriptions de fonctions, les instructions de travail
- un aperçu des rapports internes
- une évaluation générale du contrôle interne
- des questionnaires relatifs au contrôle interne
- une description et l'évaluation de la conception et du fonctionnement de l'organisation administrative et du contrôle interne, par flux d'activités.

3. Les dossiers annuels

Il s'agit des dossiers qui contiennent les données et les documents de travail relatifs aux contrôles annuels devant permettre l'attestation des comptes annuels.

Le dossier contrôle de comptes annuels comprend :

- les points en cours de traitement
- les conclusions générales
- une copie des conclusions intermédiaires concernant le contrôle des comptes annuels
- les rapports des discussions avec la Direction et le Conseil d'administration
- la planification du contrôle ainsi que le programme de revision, avec mention des heures y consacrés
- la correspondance avec le client et avec des tiers
- les comptes annuels et le rapport de gestion
- les papiers de travail relatifs au contrôle des comptes, avec les conclusions par élément.

Pour la conception du dossier "comptes annuels", nous recommandons de suivre les rubriques des comptes annuels, tout en tenant compte de la cohérence qui existe entre les rubriques du bilan, le compte des résultats et les annexes. Par rubrique, on

peut retenir : la composition de la rubrique des comptes annuels sous revue, les contrôles effectués ainsi que les annotations qui en résultent, les conclusions et les autres papiers de travail.

Une remarque importante à propos de la constitution du dossier, c'est la nécessité d'une mise à jour systématique et rigoureuse des dossiers en cours d'année et plus particulièrement pendant les périodes de contrôle.

Ce dossier doit permettre au reviseur de se faire à tout instant une idée claire et complète de l'état de la revision ainsi que des résultats. Ceci n'est possible qu'au travers d'une uniformisation poussée en matière d'organisation du dossier au sein du cabinet, d'instructions claires et suivies à destination des collaborateurs. Il faut aussi et surtout que le reviseur soit conscient de l'importance de ses documents.

Quelques remarques encore sur les papiers de travail.

Il va sans dire qu'ils seront établis lisiblement et avec toute la clarté nécessaire, avec mention de l'entreprise contrôlée et de l'objet du contrôle. Il est important qu'il y figure aussi des références suffisamment explicites au programme de travail, d'une part, et les postes justificatifs contrôlés, d'autre part. L'organisation du cabinet pourrait englober, à cet égard, le développement de méthodologies uniformes.

Chaque document portera aussi le nom de son auteur ainsi que la date d'établissement. Le reviseur - ou le responsable du contrôle - vérifiera pour chaque document, les conclusions qui seront tirées des travaux effectués. Cette vérification sera attestée par un paraphe et une date portés sur les documents.

Il arrive souvent que, pendant les travaux, on ait recours à des symboles de contrôle, qui font référence aux travaux effectués, méthode qui permet d'éviter la reprise d'explications sur le document de travail. En ce qui concerne ces symboles, il importe d'élaborer un système uniforme au sein du cabinet.

Une attestation particulière ira aussi à la qualité des observations de contrôle et de leur suivi. Il faut trouver une formulation claire et précise et un suivi évident effectué par un responsable à un niveau supérieur.

On peut distinguer trois types d'annotations : fautes accidentelles, systématiques et intentionnellles. En tout état de cause, le reviseur ne laissera pas ces deux derniers types d'erreurs échapper à son attention.

IV. L'ORGANISATION DANS LE TEMPS

Afin de pouvoir réaliser un équilibre entre les effectifs du cabinet d'une part, et les dossiers de revision à traiter et les autres activités, d'autre part, il est indispensable de prévoir un système de planification.
Cette planification facilitera l'exécution efficace dans les délais prévus d'un contrôle orienté.
Pour des raisons d'ordre pratique, on désignera un reviseur, membre du cabinet, qui sera spécialement chargé de la planification. Il faudra qu'il dispose de toutes les informations relatives aux exigences inhérentes au dossier : les périodes de contrôle, les dates des rapports, la compétence, l'expérience, la qualification requise des collaborateurs.

Pour les missions importantes, nous recommandons de constituer, au moment de la planification, une équipe de contrôle comprenant des collaborateurs de niveau différent, afin de permettre une répartition efficace des travaux de revision.
La collaboration au sein d'une équipe de contrôle offre également d'excellentes possibilités dans les domaines du suivi et de la formation interne.

Le respect de cette planification ne va pas, en général, sans soulever de problèmes (considérables), compte tenu du nombre de travaux ad hoc d'un cabinet de revision et des adaptations nécessaires au rythme du client. Mais c'est précisément dans des cas de sureffectifs et de surcharge de travail qu'il est important que le reviseur veille à ce que chaque mission soit traitée par des collaborateurs d'une qualification suffisante et que puisse y être consacré le temps de contrôle effectivement nécessaire. C'est en effet dans une situation de surcharge que le danger de voir le contrôle de qualité négligé est le plus grand et qu'il faut veiller à ce que des conclusions ne soient pas tirées hâtivement ou que les problèmes présents dans tel ou tel dossier ne passent inaperçus.

Etant donné le caractère fortement saisonnier des activités revisorales, il se recommande d'examiner dans quelle mesure les revisions se prêteraient à une approche dynamique. Il faut déterminer dans quelle mesure certains travaux de contrôle pourraient être effectués avant la clôture de l'exercice. La plupart des dossiers contiennent un nombre non négligeable de contrôles qui peuvent être effectués au cours des périodes plutôt calmes de l'année.

V. ASPECTS FINANCIERS

Si le reviseur doit être attentif aux contraintes d'ordre technique, il lui faudra aussi veiller à mener à son terme la mission dans les meilleures conditions économiques.
En acceptant une nouvelle mission, le reviseur, fort de son expérience, établira un budget des heures à prester et de coût de la revision. C'est sur base de ces éléments qu'il fera une proposition de rémunération.
L'organisation du cabinet doit dès lors permettre de retrouver au sein de celle-ci les informations nécessaires concernant les prestations et les honoraires en vue du suivi et de l'analyse.

CONCLUSION

L'impact des normes de revision sur l'organisation du cabinet est beaucoup plus grand que ne le feraient croire les prescriptions spécifiques des textes. L'organisation du cabinet dans son ensemble doit être telle que la totalité des normes puisse être respectée.

LE CONTROLE DE QUALITE

Alfred PENNA
Reviseur d'entreprises

INTRODUCTION

La réflexion consacrée au sujet visé par le présent séminaire et les limites de temps d'exposé qui m'ont été imparties m'amènent à ne retenir que les principales questions qui se posent en matière de contrôle interne de qualité dans les deux situations diamétralement différentes que nous rencontrons dans l'organisation des cabinets de reviseurs

- Le reviseur oeuvrant au sein d'une association regroupant divers confrères qui ont mis en place une organisation structurée

- Le reviseur exerçant ses missions de manière isolée.

Entre ces deux situations extrêmes évoluent des cabinets revisoraux dont les caractéristiques prédominantes s'apparentent tantôt à l'une tantôt à l'autre de ces deux catégories.

Ne perdons cependant pas de vue que notre mission est publique et que tous les "tiers intéressés" nous font confiance. La responsabilité que nous avons à leur égard est une responsabilité de "moyens". Il nous appartient de veiller de manière permanente à disposer des moyens adéquats nécessaires au bon accomplissement de nos missions revisorales. Il importe dès lors fort peu pour le public de savoir dans quel encadrement, dans quelle organisation structurée ou non évolue le reviseur. Le public aura la même exigence de qualité à l'égard de n'importe quel reviseur. Il attend de lui le même service. Même si la réforme du revisorat a ouvert la porte aux sociétés de reviseurs, et si des missions pourront être confiées auxdites sociétés, il me paraît que de nombreuses années encore le contrat unissant le mandant à son mandataire reviseur sera "intuitu personae".

Nous distinguerons ainsi dans l'exposé que nous venons d'introduire trois parties :

1) Les obligations liées à la qualité
2) Les politiques de contrôle de qualité
3) les procédures de contrôle de qualité

CHAPITRE I : OBLIGATIONS LIEES A LA QUALITE

La qualité ne se définit pas de manière abstraite mais s'analyse en un certain nombre de caractéristiques que doivent présenter les travaux réalisés en fonction des objectifs que l'on se propose.

Le contrôle de qualité représente l'ensemble des dispositifs mis en place pour obtenir la maîtrise des caractéristiques souhaitées. Dans cette conception large il est à distinguer d'une notion "d'inspection" ou de "revue" qui intervient en fin de travaux pour en vérifier la conformité. La notion de contrôle de qualité s'apparente étroitement à celle de contrôle interne.

Si à l'heure actuelle il n'existe pas au niveau de l'Institut de recommandation spécifique en matière de contrôle de qualité, cette lacune ne devrait pas tarder à être comblée. L'IFAC a publié en septembre 1981 une recommandation sur le contrôle de qualité dans les missions de revision. Cette note aborde d'une part les dispositions générales à prendre dans la conduite des missions (délégation, instructions de travail, supervision, revue des dossiers...) d'autre part, les procédures internes au cabinet mises en place pour assurer le maintien de la qualité des travaux (compétence, promotion, affectation des collaborateurs, acceptation des missions, indépendance, inspection interne...).

On doit bien dire que les recommandations, articles, notes que l'on trouve concernant le sujet se caractérisent par un souci de formalisation croissant des diligences à accomplir marquant ainsi une volonté constante de définir des caractéristiques objectives pour la fiabilité des travaux.

En effet, la notion de qualité est liée à la conception que l'on peut se faire des obligations du professionnel en fonction des usages à un moment déterminé. Ainsi par exemple, dans les missions de vérification des comptes annuels le caractère insuffisant des travaux peut ne pas se manifester immédiatement mais à terme, éventuellement éloigné. Les risques de litiges, dans une activité qui se caractérise principalement par des obligations de moyens imposent d'apporter la preuve des diligences réalisées. Il convient donc de disposer des justificatifs nécessaires retraçant les conditions dans lesquelles se sont effectués les travaux et se sont dégagées les conclusions exprimées par le reviseur. Mais ceci doit s'entendre dans un sens large. "Les conditions dans lesquelles se sont effectués les travaux et se sont dégagées les conclusions".

C'est ici que l'on retrouve les conditions essentielles de travail du reviseur :

1. Indépendance
2. Intégrité
3. Compétence
4. Diligences

Je veux dès l'abord éliminer de mes propos les problèmes liés à l'intégrité ou mieux à l'absence d'intégrité. L'absence d'intégrité rejaillit sur l'indépendance ou sur les diligences. Je crois cependant que cet aspect ne doit pas être perdu de vue, certainement dans le cas où l'exercice de la mission s'exécute au travers d'un ensemble de délégations de tâches, ce qui est presque toujours le cas actuellement.

Ce que je voudrais souligner ici c'est le caractère mouvant et dynamique de l'exercice de notre profession. Quatre provocateurs essentiels alimentent ce dynamisme :

1. L'évolution constante des dispositions légales diverses influençant la situation d'une entreprise et la consistance de l'image fidèle que les comptes annuels doivent refléter;

2. L'évolution des techniques de traitement des données chiffrées traduisant l'activité d'une entreprise et d'une manière générale des techniques de gestion des entreprises ;

3. Le perfectionnement des techniques et procédures de contrôle et l'adaptation des moyens à utiliser dans l'audit pour rencontrer notamment les changements intervenus au niveau de la gestion administrative des entreprises.

4. L'évolution dans les exigences manifestées par les utilisateurs de plus en plus nombreux et variés des opinions délivrées par les reviseurs (monde financier, tribunaux, informations à caractère social pour ne citer que les principaux nouveaux utilisateurs). Si l'on prend par exemple le cas du commissaire-reviseur, il est bien certain qu'à une époque non encore éloignée, les vérifications du commissaire portaient essentiellement sur les options prises lors de l'établissement des comptes, le contrôle interne de l'entreprise examinée était considéré à priori comme satisfaisant. La pratique a fait apparaître qu'il convenait d'étendre le champ des vérifications de façon à avoir une vue d'ensemble de l'organisation administrative de l'entreprise afin de donner aux conclusions du reviseur un caractère plus général sur l'établissement des états financiers. Les dispositions légales de septembre 1983 et le nouveau statut du reviseur élargiront encore le champ d'analyse du commissaire et son devoir d'information.

   Le dynamisme de notre profession remet perpétuellement en question

   - notre indépendance;
   - la compétence de notre cabinet;
   - les diligences à accomplir.

   Nous attachons beaucoup d'importance à l'examen du fonctionnement du contrôle interne dans une entreprise. C'est parce que le reviseur a examiné les procédures de l'entreprise en matière de traitement des comptes et les dispositifs de contrôle qui s'y attachent qu'il peut se dispenser de certaines vérifications lors de l'établissement des comptes

annuels. L'existence et la bonne application des procédures de contrôle interne en matière comptable accroissent la fiabilité des comptes annuels qui constituent un des produits de la comptabilité.

De la même manière, il doit exister des procédures de contrôle à l'intérieur du cabinet revisoral qui permettront de garantir en permanence la qualité du produit, la qualité de la prestation.

La nécessité d'un contrôle de qualité étant établie, examinons maintenant les objectifs et les buts de ce contrôle de qualité. C'est l'objet du chapitre II.

*

CHAPITRE II : LA POLITIQUE DE CONTROLE DE QUALITE

Un rappel. Les politiques sont les objectifs et les buts poursuivis, les procédures, objet du chapitre III, sont les moyens utilisés pour réaliser les politiques adoptées.

QUELS SONT LES OBJECTIFS PRINCIPAUX ?

A. Qualités personnelles

Le reviseur et son personnel doivent adhérer aux principes de l'intégrité, de l'objectivité, de l'indépendance, de la confidentialité, et d'une manière générale, aux règles déontologiques prévues par les règlements de l'Institut.

B. Connaissances et compétence

Le cabinet doit être pourvu d'un personnel qui a atteint et qui maintien les connaissances et la compétence requises, le rendant capable d'assumer ses responsabilités.

C. Attribution

Le travail d'audit doit être attribué à un personnel (qu'il soit permanent au cabinet ou expert extérieur) qui ait le niveau d'expérience requis pour la circonstance rencontrée.

D. Direction, supervision et revue

Il doit y avoir une direction et une supervision suffisantes du travail à tous les niveaux pour permettre au cabinet de s'assurer de ce que le travail réalisé rencontre les normes appropriées. Des orientations et des directives suffisantes devront être données aux assistants et collaborateurs pour qu'ils puissent accomplir des travaux adéquats.

Une supervision des travaux doit être mise en place afin d'en suivre l'état d'avancement, de connaître les difficultés rencontrées, de résoudre les problèmes en cours de réalisation de mission, de modifier le programme de travail si nécessaire.

Enfin une revue finale du travail sera organisée.

E. Acceptation d'une mission, maintien des relations avec un client existant

Le reviseur et son cabinet devraient établir avant acceptation une évaluation d'un client potentiel et devraient revoir régulièrement et de manière systématique leurs relations avec leurs clients actuels.
En décidant d'accepter ou de poursuivre des relations avec un client, le cabinet devrait considérer sa propre indépendance, sa capacité à servir un client convenablement et l'intégrité de la gestion du dossier.

En parlant de l'indépendance du reviseur, on cite classiquement le problème du reviseur isolé dont un client ou un groupe de clients apparentés représente une fraction importante de ses revenus créant dès lors une position délicate au plan de la liberté de jugement et d'intervention.

On cite tout aussi classiquement une limite de 10% en écartant pudiquement le reviseur à l'aube de sa carrière.

Mais le reviseur dont le cabinet est établi et dont l'éventail de clientèle est large ne se trouve-t-il pas en permanence confronté au même problème lorsqu'on considère les charges fixes et les charges semi-fixes qui lui incombent par les liens contractuels qui l'unissent à des collaborateurs.

Et le reviseur dont la carrière s'inscrit dans une association n'a-t-il pas des problèmes identiques lorsque son influence dans le groupe dépend ne fut-ce que psychologiquement du chiffre d'affaires atteint ou maintenu.

Enfin, le système imposé pendant quelques années par le législateur dans le contrôle bancaire et appelé "de la chaise musicale" ne visait-t-il pas notamment à résoudre un problème lié à l'accoutumance qui porte atteinte au jugement indépendant. En dehors de toute contingence matérielle, le reviseur, quelle que soit l'organisation de son cabinet, isolé ou associé, devra régulièrement repenser son statut d'indépendant.

F. Contrôle de l'efficacité de la politique et des procédures de contrôle de qualité

Le cabinet devrait périodiquement contrôler l'efficacité de ses politiques et procédures de contrôle de qualité.

Nous sentons bien au travers de ce qui précède que tout le monde s'accorde à dire que les exigences de qualité sont les mêmes quel que soit le statut organique du reviseur, et que de même pour chacun aussi, une politique de contrôle de qualité doit être arrêtée.
Où les choses deviennent moins évidentes c'est au niveau des procédures et de l'application de cette politique.

Certes comme nous le verrons par la suite, des procédures de contrôle interne de qualité pourront assez aisément être développées au sein d'une firme regroupant plusieurs reviseurs et un nombre plus ou moins élevé de collaborateurs. Mutatis mutandis ces procédures pourront être adaptées au reviseur isolé travaillant avec quelques collaborateurs permanents. Pour moi, le problème se posera pour le reviseur ayant opté pour le cabinet isolé ou avec des collaborateurs occasionnels. Bien sûr, des procédures d'auto-évaluation seront mises au point et appliquées. Bien sûr, certaines procédures valables pour des entités importantes pourront être adaptées et adoptées au niveau du cabinet individuel.

Bien sûr le reviseur isolé se fixera des normes individuelles de formation et en surveillera le respect à posteriori. Mais qui appréciera le caractère suffisant ou insuffisant de sa participation ? Qui estimera le niveau d'assimilation dans le quotidien des nouvelles dispositions légales de tous genres ? Qui évaluera l'adaptation du reviseur isolé aux techniques nouvelles ? Qui évaluera la permanence de l'éveil et de l'imagination dans l'accomplissement des missions ?

Voilà quelques questions auxquelles le débat qui suivra apportera peut-être des solutions.

*

CHAPITRE III : LES PROCEDURES DE CONTROLE DE QUALITE

Reprenant successivement les divers objectifs énoncés ci-avant, voyons quelques questions qu'il importe d'examiner au sein d'une entité revisorale pour chacun d'eux. Si les textes qui suivent sont applicables aux cabinets structurés ou larges, il me paraît que le reviseur isolé doit se sentir aussi très concerné par les questions évoquées ci-après. Elles sont de nature à l'aider dans son examen de conscience.

A. Qualités personnelles

1. Choisir une personne ou former une commission destinée à donner des conseils et à résoudre certaines questions relatives aux problèmes d'intégrité, d'objectivité, d'indépendance et de confidentialité. Cela implique :

   a) Rassembler une documentation appropriée à la solution des questions qui pourraient surgir en la matière;

   b) Exiger la consultation du ou des responsables quand on estime qu'une question peut surgir.

   Permettez-moi de m'adresser maintenant aux reviseurs isolés. Le médecin rencontre des confrères à l'occasion de visites en hôpital par exemple. On y discute entre professionnels de l'art de guérir. L'avocat rencontre ses confrères fréquemment au Palais. L'un et l'autre ne sont pas de véritables isolés.

   Le reviseur d'entreprises ne bénéficie pas de ces lieux de rencontre privilégiés. Il lui appartient de pallier cet inconvénient. Il me paraît contraire à la véritable déontologie que de ne pas rencontrer ses confrères, nous devons communiquer entre nous, nous devons appeler un confrère. L'Institut est votre lieu de rencontre. Le Président, le Directeur ont dans leur mission celle d'être disponibles à tous. Ne leur faites pas l'affront de ne pas leur parler de vos doutes, de vos hésitations sur l'un ou l'autre aspect de l'exercice de notre profession.

2. Communiquer les politiques et procédures relatives à l'indépendance à tout le personnel et à tous les niveaux. Vérifier si le personnel s'est familiarisé avec ces procédures. Promouvoir l'indépendance des attitudes mentales dans les programmes de formation et dans la supervision et la revue d'audit.

   Evaluer le personnel selon ce critère.

3. Préparer et maintenir à jour dans le but d'assurer l'indépendance une liste des clients du cabinet (et demain du groupe) et la mettre à la disposition du personnel concerné. Etablir des procédures de notification au personnel de tout changement apporté à la liste.

4. Contrôler le respect de la politique et des procédures adoptées par le cabinet en matière d'indépendance. C'est ainsi par exemple qu'on demandera périodiquement au personnel concerné un engagement écrit par lequel celui-ci déclarera :

   a) qu'il connaît bien la politique et les procédures du cabinet en matière d'indépendance.

   b) qu'il n'a pas réalisé d'opérations financières (investissements financiers) prohibées au cours de la période sous revue.

   c) qu'il n'y a aucun lien prohibé ou aucune fonction prohibée exercée par la personne auprès ou avec les clients.

   Un responsable sera désigné dans le cabinet ou l'association pour veiller au respect de la procédure et pour faire en sorte que les dossiers personnels de chacun soient complets de ce point de vue.

   Cette même personne aura autorité pour intervenir dans les cas douteux.

B. Connaissances et compétence

1. Il s'agit en premier lieu d'avoir une politique d'engagement et de gestion du personnel.

   Engagement signifiant procédures de recrutement, de sélection, établissement du degré de qualification.

   Gestion signifiant plan de carrière, planification de la formation, planification des besoins actuels et futurs en personnel.

2. Il convient en deuxième lieu de mesurer l'efficacité du programme de recrutement et de formation. Les procédures d'embauche ont-elles été respectées ? Les résultats des recrutements opérés correspondent-ils aux besoins et aux objectifs définis en matière de personnel.

3. Le programme de formation permanente est ici d'une importance capitale. C'est peut-être sur ce plan que l'application des procédures de contrôle de qualité que nous évoquons actuellement, sera la plus divergente entre une entité formée de reviseurs associés et un cabinet revisoral isolé.

Je pense que dans le premier cas un responsable ou groupe de responsables de la formation établiront des programmes de formation de manière objective, externe, en fonction des besoins manifestés ou des faiblesses constatées au sein du personnel ou encore en fonction des orientations qu'on veut donner au personnel. Ces programmes de formation donneront lieu à l'organisation de cours appropriés et leur efficacité pourra être contrôlée notamment au travers de l'évaluation périodique du personnel.

Dans le second cas, les besoins en formation seront définis de manière subjective et les possibilités de formation seront souvent limitées aux programmes standards, aux cours et séminaires organisés. Il faut cependant dire à ce sujet que l'éventail de possibilités offertes est souvent très large, de même que la fréquence des organisations.

Ce qui importe en tout état de cause c'est que dans l'un et l'autre cas un temps non négligeable soit réservé à la formation, que cette formation tant personnelle que de l'équipe soit programmée et planifiée à court et moyen terme, que le respect de ce programme soit observé et que son efficacité en soit contrôlée.

Ces programmes de formation sous-entendent dans mon esprit non seulement une participation encouragée et active à des cours et séminaires organisés, mais encore une participation active à des groupes de travail externe, à des groupes d'études, à des publications, à des réunions de collègues et de groupements professionnels. Donner des conférences ou des cours. Tous ceux qui ont fait l'expérience de l'enseignement savent combien ils ont appris une matière en voulant l'enseigner.

4. Formation signifie encore documentation disponible. Sélection de la documentation qualitative mais aussi quantitative. Je dirais volontiers ici qu'en général nous devrons lutter pour éliminer de notre arsenal tout ce qui fait double emploi ou que nous ne lisons jamais tant la littérature qui nous parvient est parfois abondante. Mais il faut toujours disposer, (ou mettre à la disposition de son personnel), de l'information sur les derniers développements concernant les normes techniques internationales, nationales, professionnelles et propres au cabinet ou à l'association. En ce domaine, il me paraît que le rapport annuel et le bulletin d'information de notre Institut constituent des sources permanentes de documentation et d'orientation que le reviseur ne peut négliger.

5. Encouragement à la formation et à l'auto-développement doivent être liés au planning de carrière. C'est ici toute la procédure d'évaluation du personnel que nous mettons en évidence. L'apprentissage à la responsabilité fait partie de la formation.

6. Formation c'est encore, expérience. L'affectation du personnel devrait comprendre des possibilités de permutation destinées à élargir l'expérience acquise de chaque individu.

C. Attribution

Le travail de revision doit être exécuté par ou attribué à quelqu'un qui a le degré d'expérience technique et de formation requises pour la situation qui se présente.

Le reviseur isolé et les cabinets de dimension réduite veilleront particulièrement à recourir systématiquement à des experts informaticiens, actuaires, fiscalistes, etc...
Ils veilleront particulièrement à l'organisation de leur agenda à moyen terme pour y réserver le temps de la formation, de l'étude, de la réflexion mais aussi par la planification des missions, ils veilleront à disposer en temps voulu du personnel ayant la qualification requise.

Le problème de l'attribution des travaux est lié aux procédures suivantes :

1. Etablir un planning des besoins du cabinet;

2. Identifier les exigences en personnel des missions et préparer les budgets temps s'y rapportant;

3. Etablir un timing d'utilisation et d'affectation du personnel en fonction des tâches à exécuter et du niveau de qualification du personnel;

4. Voir si dans le cas qui se présente il n'y a pas lieu de faire appel à un expert externe et de quelle qualification ou spécialisation.

5. Veiller à l'examen des situations où certains problèmes d'indépendance et des conflits d'intérêts pourraient exister comme par exemple l'affectation du personnel à des revisions pour des clients qui sont ses anciens employeurs ou lui sont apparentés.

6. Prendre en considération dans l'affectation du personnel à une mission permanente à la fois de l'élément continuité et de l'élément rotation. Il faut chercher l'équilibre de ces ceux éléments. Connaissance du dossier mais aussi nouvelles perspectives dues à des membres du personnel ayant expérience et background différents.

D. Direction, supervision et revue

Nous abordons ici l'élément de qualité que nous avons appelé dans la partie I : "Diligences". C'est l'organisation technique du travail qu'il soit délégué ou non.

Il y a lieu d'élaborer seul ou avec ses collaborateurs le plan et le programme de travail, d'en attribuer la responsabilité, d'en répartir les attributions.

Ceci se fait au départ de programmes standards de travail qui doivent être régulièrement revus et développés.

Il faut mettre au point des procédures pour maintenir les normes de qualité du cabinet pour le travail réalisé.

Ce sera par exemple une question de forme :

- développer des recommandations concernant forme et contenu des documents de travail;

- utilisation appropriée de questionnaires ou de checklists pour aider à la revision.

Ce sera par exemple une question de fond :

- surveiller l'adéquation à tous les niveaux de l'organisation du travail de revision, l'habileté et l'expérience du personnel affecté;

- encourager le personnel à consulter et à utiliser les sources autorisées pour des matières plus complexes ou moins usuelles. Hésiter peut être une qualité professionnelle;

- Organiser des arrangements pour rendre possible la consultation d'autres cabinets de reviseurs pour suppléer aux ressources de son propre cabinet;

- Se référer pour certains problèmes à l'Institut ou à la Commission des Normes Comptables;

- Désigner des individus comme spécialistes dans son propre cabinet (types d'industrie, secteur financier, assurances...).

En ce qui concerne la revue du dossier, que la mission ait été exécutée par le reviseur seul ou par une équipe qu'il a dirigée et supervisée, un questionnaire de revue peut-être fort utile.

Ce questionnaire outre qu'il constitue un excellent moyen pédagogique, et qu'il prépare le cabinet aux contrôles extérieurs (par ex. le peer review), permettra d'apprécier le travail effectué sous l'angle du respect des procédures de contrôle (programme et organisation du travail), de la documentation nécessaire, de la qualité technique du dossier et de la logique de sa structure ainsi que de son exhaustivité. C'est un moyen de vérifier que l'ensemble des dispositifs mis en place pour s'assurer la qualité des travaux effectués fonctionnent concrètement.

Ce questionnaire de vérification doit viser à mesurer à la fois l'efficacité et la qualité des interventions dans le dossier ainsi qu'à apprécier la cohérence entre l'opinion émise et les travaux réalisés.

E. Acceptation d'une mission, maintien des relations avec un client existant

Le cabinet établira des procédures d'évaluation du client potentiel en vue de son éventuelle acceptation en tant que client. Ces procédures constitueront e.a. :

1. Faire un examen des informations et états financiers antérieurs.

2. Enquête auprès de tiers sur le client potentiel et notamment son équipe dirigeante.

3. Entretien avec le reviseur prédécesseur.

4. Voir si la société pressentie se trouve ou non dans des circonstances exigeant une attention spéciale ou qui présente des risques inhabituels.

5. Evaluer l'indépendance du cabinet à l'égard du client potentiel et ses possibilités de remplir sa mission dans le respect du niveau de qualité habituel.

6. Voir si l'acceptation du client ne violera pas les règles déontologiques.

7. Désigner quelqu'un ou une commission qui au vu du dossier constitué prendra la décision d'accepter ou de refuser le nouveau client.

Il ne faut pas négliger d'informer toutes les personnes concernées dans le cabinet de cette procédure d'acceptation et des conséquences qui découleraient du non respect de ces procédures.

L'évaluation du statut des clients existants se fera périodiquement. L'accent sera surtout mis sur les changements significatifs intervenus par exemple au niveau de l'actionnariat, de la direction, de l'objet de la société, de sa situation financière...

Il faudra rechercher l'apparition d'éléments qui, s'ils avaient existé au moment de l'examen d'agrément initial, auraient provoqué le rejet.

Le cabinet désignera un responsable chargé d'administrer et de diffuser ces procédures, d'en surveiller l'application et d'en préparer l'adaptation.

F. Contrôle de l'efficacité de la politique et des procédures de contrôle de qualité

Il y a lieu d'élaborer un programme d'inspection du cabinet ou du groupe de reviseurs comprenant comme dans tout programme de contrôle interne :

- la fixation des objectifs
- les instructions de contrôle
- la fréquence d'inspection

Cette inspection interne vérifiera la valeur, l'efficacité et l'application des procédures évoquées tout au long de l'exposé.

CONCLUSIONS

Je voudrais conclure en rappelant :

1) que les exigences objectives sont les mêmes vis-à-vis de chaque professionnel que nous sommes;

2) qu'il est bien évident que la nature et l'étendue des procédures de contrôle de qualité du cabinet ou association dépendent d'un certain nombre de facteurs, comme le volume et la nature de ses activités, sa dispersion géographique, son organisation, et sa dimension;

3) que quelles que soient les circonstances de travail, chacun peut et doit organiser un contrôle de qualité.

Comment un reviseur qualifierait-il son rapport sur les comptes annuels d'une entreprise qui ne disposerait d'aucun contrôle interne ?

La taille d'un cabinet ne peut influencer les principes évoqués ci-avant, seules les procédures doivent être adaptées mais elles doivent exister au moins à l'état embryonnaire.

Il est assez peu fréquent de voir travailler en vitesse de croisière, un reviseur seul, sans recours aux services de l'un ou l'autre collaborateur. Si tel est le cas il veillera à mettre en place un auto-contrôle ou mieux il organisera avec un confrère un contrôle réciproque.

Si le reviseur travaille avec des collaborateurs, il pourra certainement avec eux organiser le dialogue, mettre au point des procédures minimales favorisant non seulement le contrôle de la qualité des travaux de ses assistants mais aussi, par ricochet la qualité de ses propres travaux.

CONSTITUTION ET FONCTIONNEMENT DES SOCIETES DE REVISION SUR BASE DE L'ARTICLE 33 DE LA LOI DU 22 JUILLET 1953

Henri OLIVIER
Directeur du CBNCR

TABLE DES MATIERES

I. INTRODUCTION

II. LES SOCIETES ET ASSOCIATIONS : CADRE LEGAL

II.1. Sociétés de moyens
II.2. Sociétés d'exercice
II.3. Sociétés interprofessionnelles

III. CONDITIONS D'INSCRIPTIONS SUR LA LISTE

III.1. Le dossier d'introduction de la demande
III.2. Les statuts de la société
III.3. Règlement d'ordre intérieur

IV. REGIME DU REPRESENTANT GENERAL

V. DEONTOLOGIE DES SOCIETES

V.1. Application des règles générales
V.2. Importance du contrôle de qualité
V.3. Associations internationales

CONCLUSION

I. INTRODUCTION

L'autorisation de constituer des sociétés de revision dotées de la personnalité juridique est une innovation importante de la loi de réforme du revisorat promulguée en 1985. Avant cette date, le législateur n'avait pas prévu la possibilité de constituer des sociétés autorisées à exercer en leur nom propre des mandats de commissaire dans des sociétés ou d'autres missions légales dévolues au reviseur d'entreprises. Au contraire, la loi interdisait au reviseur de former des sociétés dotées d'une personnalité juridique.

L'exposé des motifs du projet de loi de 1985 soulignait : "La présente réforme resterait en retard sur notre époque et en marge de la situation prévalant dans la plupart des pays étrangers si elle ne permettait pas l'exercice des missions de reviseurs ou de la profession d'expert comptable par des personnes morales. Le temps n'est plus où les missions de revision d'une grande entreprise pouvait n'être confiée qu'à une personne physique, agissant seule, ou dans le cadre d'une société dénuée de personnalité juridique, détentrice d'une mandat conclu intuiti personae ([1]).

Le succès des sociétés de revision a été immédiat. Une année après le vote de la loi, plus de 20 sociétés étaient inscrites au tableau de l'Institut. Cette évolution n'étant pas achevée, on peut penser que bientôt plus de la moitié des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises exerceront leur profession dans un cadre social.

Toutefois, la loi de 1985 n'est qu'une étape. La naissance des sociétés de revision a été autorisée par une mesure transitoire inscrite dans l'article 33 de la loi en attendant le vote par le Parlement d'une législation relative aux sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles ([2]).

Avant de procéder à une analyse plus approfondie du régime de la société de revision, il nous paraît utile de consacrer un chapitre de cet exposé aux dispositions générales figurant dans l'article 8 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'IRE telle que modifiée en 1985, consacrée au régime général de l'association entre reviseurs d'entreprises.

---

[1]) Doc. Parl. Chambre, 552 (1982-1983) n° 1, p. 4.

[2])Voir le projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et sur les sociétés civiles de moyen. Doc. Parl. Chambre 1108 (1984-1985) n° 1 et Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par M. VERHAEGEN n° 7. On observera que ce projet a subi quelques critiques dans le monde judiciaire : voir J. MALHERBE et J. HEENEN "Les sociétés civiles professionnelles" JT 14.12.1985.

II. LES ASSOCIATIONS ET SOCIETES DE REVISION : CADRE LEGAL

Article 8 de la loi du 22 juillet 1953

"**§1er** ...

§2. Un reviseur d'entreprises peut s'associer à d'autres reviseurs d'entreprises ou à d'autres personnes ayant dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi en exécution de Traités internationaux auxquels la Belgique est partie ou moyennant réciprocité, pour :

1° La mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à leur profession, ou
2° L'exercice en commun des fonctions de reviseur d'entreprises ou d'activités compatibles avec celles-ci.

§3. L'association d'un reviseur d'entreprises à une personne ayant dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi à celle de reviseur d'entreprises en exécution de Traités internationaux auxquels la Belgique est partie ou moyennant réciprocité, est subordonnée à l'autorisation préalable et toujours révocable du Conseil de l'Institut :

1° Si cette personne est habilitée par son statut national à exercer des fonctions qui ne sont pas compatibles en Belgique avec les fonctions de reviseur d'entreprises;

2° Si cette association est conclue sous une forme, sous un statut ou à des conditions auxquelles les reviseurs d'entreprises ne pourraient s'associer en Belgique.

Au tableau des reviseurs d'entreprises il est fait mention de la dénomination de la société ou de l'association dont ils font partie en regard du nom des reviseurs d'entreprises.

§4. Aucune association ou société ne peut dans le cadre de l'exercice de la profession être formée entre un ou plusieurs reviseurs d'entreprises et d'autres personnes qui ne possèdent pas cette qualité ou qui ne possèdent pas dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi si ce n'est moyennant l'autorisation préalable et toujours révocable du Conseil de l'Institut".

Le projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles prévoit trois catégories de sociétés dotées de la personnalité juridique :

a) la société d'exercice;
b) la société de moyens;
c) la société interprofessionnelle.

Ces trois formes de sociétés sont également évoquées dans l'article 8 précité. Toutefois, il faudra encore y ajouter :

d) les associations entre reviseurs d'entreprises sans personnalité juridique;
e) les associations entre des reviseurs d'entreprises et des personnes qui n'ont pas cette qualité, dans le cadre de leurs activités professionnelles respectives, et sans qu'il n'y ait recours à une personnalité juridique.

II.1. La société de moyens

L'article 8 §2 de la loi de 1953 créant l'IRE permet à tout reviseur d'entreprises de s'associer avec un ou plusieurs confrères en vue de mettre en commun tout ou partie des charges afférentes à leur profession.

Selon le projet de loi relatif aux sociétés professionnelles, la société civile de moyens se définit de la façon suivante : "Des personnes physiques visées aux articles 1er et 2 peuvent constituer entre elles des sociétés civiles ayant pour objet exclusif de faciliter à chacun de leurs membres l'exercice de son activité.

A cet effet les associés mettent en commun les moyens utiles à l'exercice de leur profession sans que la société puisse elle-même exercer celle-ci." (article 22).

La société civile de moyens ne doit pas être autorisée par le Conseil de l'Institut lorsqu'elle est constituée entre plusieurs reviseurs d'entreprises. La société n'étant pas autorisée à exercer la profession sous cette raison sociale, elle ne figure pas en tant que telle au tableau des membres.

Toutefois, il est nécessaire d'informer le Conseil de l'Institut de la constitution d'une société civile de moyens puisqu'en vertu du §3 de l'article 8 de la loi du 22 juillet 1953, il faudra faire mention au tableau des membres de la société dont le reviseur fait partie au regard de son inscription de personne physique.

La société de moyen n'intéresse en principe que les associés. Ceux-ci continuent d'exercer la profession en leur propre nom. Il n'y a dès lors aucune raison de faire mention de la société sur la correspondance adressée à la clientèle. Toutefois, dans de nombreux cas, les reviseurs qui participent à de telles sociétés ont convenu d'organiser

dans le cadre social des activités de formation, d'harmonisation des méthodes de travail et de contrôle de qualité. Dans de telles hypothèses la mention de l'association présente un intérêt pour les tiers et le Conseil, après quelque hésitation, l'a autorisée par sa circulaire D. 007 ([1]). Ceci présente également un intérêt pour les sociétés sans personnalité juridique constituée avant la loi du 21 février 1985 et qui n'ont pas adopté une autre forme depuis lors.

II.2. Sociétés d'exercice

La société d'exercices est celle qu'on appellera couramment société de revision. Son objet n'est pas seulement la mise en commun en tout ou partie des charges afférentes à la profession. Il va plus loin. Il consiste dans l'exercice en commun des fonctions de reviseur d'entreprises ou d'activités compatibles avec celles-ci.

Selon l'article 5, §3 du projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles, "lorsque la société civile professionnelle est autorisée à être titulaire d'une profession, les dispositions suivantes s'appliquent également :

1° Si pour exercer la profession, la société civile professionnelle doit faire l'objet d'une nomination ou d'une inscription au tableau d'une profession, la société ne pourrait être constituée qu'après la nomination ou l'inscription faite à la requête de tous les associés agissant au nom de la société en formation;

2° La société civile professionnelle est censée répondre aux conditions d'accès à la profession dès lors que chacun de ses associés y répond;

3° La société civile professionnelle, quoique titulaire de la profession, ne pourra ni être élue ou désignée membre des organes et autorités de cette profession, ni participer aux procédures d'élections ou de désignation de ses organes et autorités;

4° Le pouvoir disciplinaire est exercé par les autorités habilitées à cet effet par la loi, ou par le règlement, tant à l'égard de la société civile professionnelle qu'à l'égard des membres de celle-ci;

5° La société civile professionnelle n'est pas comptée en plus de ses membres lorsque le cadre des titulaires d'une profession est légalement limitée" ([2]).

---

[1])Cette circulaire est reproduite en annexe à la présente étude.

[2])Doc. Parl. Chambre 1108 (1984-1985) n° 7, p. 48.

La société civile de revision doit faire l'objet d'une autorisation spécifique du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises puisqu'elle doit être inscrite spécifiquement au tableau des membres. Cette règle est prévue par l'article 4bis de la loi :

"La qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est accordée à toute société civile professionnelle de droit belge qui en fait la demande et qui remplit les conditions fixées par le Roi.
Le tableau fait mention du nom de ses associés en regard de la dénomination de la société professionnelle".

L'article 4quater de la loi prévoit également : "La qualité de membre est retirée par l'Institut si les conditions mises à son octroi ne sont plus réunies".

Dans les chapitres suivants, nous examinerons plus en détail les conditions d'inscription au tableau et les règles déontologiques de ces sociétés de revision.

II.3. Sociétés interprofessionnelles

Une distinction est faite dans le projet de loi entre la société interprofessionnelle et la société de moyens. Dans la société interprofessionelle, chacun des associés est titulaire de la profession; il exerce à titre professionnel et exclusivement en sa qualité d'associé (art. 2, al. 3). La société n'est pas titulaire de la profession. Toutefois, la distinction entre les deux formes de sociétés n'aurait aucun sens si l'associé n'était autorisé à exercer sa profession à titre personnel mais sous la raison sociale.

La constitution d'une société interprofessionnelle de moyens a été autorisée par le Conseil pour la première fois en 1986. Une grande attention a été prêtée à la clause d'objet social qui doit exclure avec une précision suffisante tout exercice par la société d'une mission professionnelle relevant de la compétence des associés. La société aura pour but de réunir des moyens d'exercice des professions (locaux, matériel, etc) mais elle pourra aussi organiser des activités de formation et un certain contrôle de qualité dans le respect du secret professionnel et de l'indépendance des associés. Notons que le Conseil a considéré, contrairement au texte du projet de loi sur les sociétés professionnelles, qu'une société de revision peut faire partie d'une telle société de moyens.

La société permettant l'exercice par les associés d'activités professionnelles de natures différentes dans le cadre social est envisagée par l'article 8 §4 de la loi moyennant autorisation du Conseil. Aucune décision n'est intervenue à cet égard et des problèmes importants restent à résoudre pour la rendre possible.

II.4. Associations et sociétés sans personnalité juridique

Le paragraphe 2 de l'article 8 de la loi ne distingue pas selon que l'association entre reviseurs d'entreprises intervient dans le cadre d'une personne morale ou dans le cadre d'une association dénuée de toute personnalité juridique. Les reviseurs d'entreprises peuvent dès lors s'associer dans un but professionnel mais cette association ne pourra pas être inscrite au tableau des membres de l'Institut (art. 4bis).

Lorsque l'association est constituée entre reviseurs d'entreprises, aucune autorisation du Conseil de l'Institut n'est requise, quel que soit l'objet de l'association. Par contre si l'association comprend des personnes qui n'ont pas la qualité de reviseur d'entreprises ou une qualité reconnue équivalente à l'étranger, une autorisation de l'Institut sera requise.

En ce qui concerne l'association avec des personnes ayant dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi à celle de reviseur d'entreprises, nous renvoyons aux commentaires qui seront faits ci-dessous au paragraphe V.3.

III. CONDITIONS D'INSCRIPTION DES SOCIETES DE REVISION AU TABLEAU

Le régime des sociétés de revision a été fixé de façon temporaire par l'article 33 de la loi du 22 juillet 1953 telle que modifiée par la loi du 21 février 1985.

"**§1er.** Jusqu'à l'expiration d'un délai de trois ans prenant cours à la date de l'introduction dans le droit belge pour les reviseurs d'entreprises, de la société civile professionnelle, la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est accordée à toutes les sociétés civiles constituées sous la forme de société en nom collectif, de société privée à responsabilité limitée ou de société coopérative qui en fait la demande et qui, outre les autres conditions fixées par le Roi, remplit les conditions suivantes :

1° Son objet et son activité doivent être limités à l'exercice des missions de revision visées à l'article 3 et à l'exercice d'activités compatibles avec la qualité de reviseur d'entreprises;

2° Tous les associés, gérants et administrateurs doivent avoir la qualité de reviseur d'entreprises ou avoir à l'étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi à celle de reviseur d'entreprises en exécution de Traités internationaux auxquels la Belgique est partie ou moyennant réciprocité.

§2. Chaque fois qu'une mission de revision visée à l'article 3 est confiée à une société civile visée au paragraphe 1er, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant qui est chargé de l'exécution de la mission au nom et pour le compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente. Celle-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur.
La désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait ses missions en nom et pour compte propres.

§3. Par dérogation aux articles 117, al. 1er, 143, al. 1er des lois coordonnées sur les sociétés, les sociétés civiles visées au paragraphe 1er constituées sous la forme d'une société privée à responsabilité limitée ou de société coopérative doivent être

qualifiées par une raison sociale. La raison sociale des sociétés visées au paragraphe 1er ne peut comporter que le nom d'un ou de plusieurs gérants, administrateurs, associés ou le nom d'un ou de plusieurs anciens associés ayant eu la qualité de reviseur d'entreprises".

III.1. Conditions d'inscription sur la liste

Les dispositions transitoires de la loi de 1985 figurent dans un arrêté royal du 15 mai 1985. Le chapitre IV de cet arrêté contient des dispositions relatives à la mission de société en qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. L'article 14 porte sur les conditions de l'inscription sur la liste. La qualité de membre de l'Institut 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 qui remplit les conditions suivantes :

"1° Son objet et son activité doivent être limités à l'exercice des missions de revision visées à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 précitée et à l'exercice d'activités compatibles avec la qualité de reviseur d'entreprises;

2° Tous les associés, gérants et administrateurs doivent être membres de la l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou avoir à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de reviseur d'entreprises conformément à l'alinéa 2 du présent article;

3° La majorité des parts ainsi que la majorité du pouvoir votal dont disposent les associés, doivent être détenus par les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;

4° Les gérants et administrateurs doivent être des personnes physiques; La majorité d'entre eux doivent être membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;

5° Les représentants chargés en exécution de l'article 33 §2 de la loi du 22 juillet 1953 précitée de l'exécution des missions au nom et pour compte de la société doivent être membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;

6° S'il s'agit d'une société privée à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, elle doit être qualifiée par une raison sociale répondant aux conditions prévues au paragraphe 3 de l'article 33 précité."

Les conditions énumérées dans cet article font l'objet d'une vérification de la part du Conseil non seulement au moment de l'inscription sur la liste mais également dans la suite puisque l'article 4quater de la loi prévoit le retrait de la qualité de membre si les conditions mises à son octroi ne sont plus réunies.

Parmi les conditions, on en relèvera deux qui ont pour but de préserver un contrôle de la société par des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Il s'agit des § 3 et 4 de l'article 14 qui exige que les reviseurs d'entreprises détiennent la majorité des parts et du pouvoir votal ainsi que la majorité des postes de gérants et administrateurs de la société. Nous observerons que le législateur ne prend pas une position protectrice des ressortissants belges dans la société mais bien un contrôle par des personnes soumises à la déontologie de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, qu'elles aient la nationalité belge ou une nationalité étrangère.

Le système en vigueur suppose que la société soit préalablement constituée. Le projet de loi sur les sociétés professionnelles impose l'approbation des statuts avant sa constitution. La rigidité des deux règles pose des problèmes dans chaque cas. Il serait sans doute préférable de prévoir que l'autorisation peut aussi être donnée sur base d'un projet de statuts, l'inscription au tableau n'intervenant qu'à la date de constitution de la société.

III.2. Le dossier de demande d'admission

L'article 15 de l'arrêté royal du 15 mai 1985 dispose que les demandes d'admission introduites par des sociétés doivent être accompagnées d'un dossier. Le contenu de ce dossier est déterminé par l'article 16 :

"1° Les statuts de la société, l'identité de ses associés et le nombre de parts détenues par chacun d'eux, l'identité de ses gérants ou administrateurs ainsi que de ses comptes annuels pour les cinq derniers exercices ou depuis sa constitution si celle-ci remonte à moins de cinq ans;

2° La description précise de ses activités et la justification, ou la décision que ses activités sont, ou seront en cas d'admission, limitées à l'exercice de missions de revision visées à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 précitée et à l'exercice d'activités compatibles avec la qualité de reviseur d'entreprises;

3° La justification du respect des conditions exigées dans le chef de la société, de ses gérants ou administrateurs et associés par l'article 14;

4° Une description précise de l'organisation et du fonctionnement de la société, des collaborations qu'elle s'est acquise, de ses méthodes de travail et des systèmes internes de contrôle de qualité qu'elle a mis en place;

5° De tous les éléments permettant de vérifier le respect des dispositions des articles 7bis et 8 de la loi du 22 juillet 1953 précitée ([5]).

6° Si la société compte parmi ses associés, gérants ou administrateurs des personnes qui ne sont pas membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, mais qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente, conformément à l'article 14, al. 2, la justification du droit des reviseurs d'entreprises belges d'être membres de sociétés habilitées à exercer dans ce pays étranger les missions de contrôle des comptes de sociétés.

Le Conseil peut requérir de la société qu'elle complète son dossier par l'introduction de tout document ou information qui lui sont nécessaires pour se prononcer sur la demande d'admission et décider d'entendre les représentants de la société au jour et heure qu'il fixe."

Parmi les documents que le Conseil a systématiquement demandé de fournir, il faut relever le règlement d'ordre intérieur prévu par de nombreux statuts et auquel nous consacrerons quelques commentaires ci-dessous. (Voir § III.4.).

Il convient de remarquer que l'énumération figurant dans l'article 16 de l'arrêté royal est relativement peu appropriée à la constitution de sociétés entre reviseurs d'entreprises. En effet, les différents documents demandés seront pour la plupart, soit inexistants, soit une déclaration pure et simple de respect des règles légales et déontologiques.

Dans le traitement des dossiers qui lui ont été soumis, le Conseil a fait prédominer le fond sur la forme, dans la mesure où toutes les informations requises étaient en sa possession. Trois documents revêtent toutefois un caractère essentiel dan chaque cas :

a) les statuts;
b) le règlement d'ordre intérieur s'il est prévu par les statuts;
c) une description précise de l'organisation et du personnel du cabinet.

Les autres informations peuvent être réunies dans la lettre introductive lorsque cela est possible. Sinon ils feront l'objet d'une documentation distincte appropriée.

---

[5])Il s'agit des conditions relatives aux incompatibilités et à la situation professionnelle des associés étrangers.

III.3. Statuts de la société

La société peut être constituée sous une des trois formes juridiques suivantes :

a) Société en nom collectif;
b) Société privée à responsabilité limitée;
c) Société coopérative.

Il convient de prêter attention à la **dénomination de la société.** En effet, celle-ci doit être une société civile. Cette mention figurera dans la raison sociale conformément aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales. La forme de la dénomination est précisée en ce qui concerne les SPRL par l'article 138, 2° loi soc. et en ce qui concerne les coopératives par l'article 159. Il s'agit respectivement de :

- société civile ayant emprunté la forme d'une société privée à responsabilité limitée;
- société civile ayant emprunté la forme d'une société coopérative.

L'objet social de la société est examiné de façon attentive par le Conseil. Au terme de la loi, cet objet social ne peut comprendre que l'exercice des missions de revision et d'activités compatibles avec la qualité de reviseur d'entreprises. Certains statuts ajoutent que la société pourra s'intéresser dans d'autres sociétés ayant un objet social similaire ou participer à des sociétés interprofessionnelles.

Seuls des reviseurs d'entreprises ou des personnes ayant une qualité équivalente à l'étranger peuvent être membres d'une société civile de revision. Il s'ensuit que les statuts doivent prévoir explicitement cette condition pour être membre. Ils doivent également stipuler que la perte de la qualité de membre de l'Institut ou de la qualité reconnue équivalente à l'étranger implique la perte de la qualité d'associé. Cette exigence impose qu'une disposition particulière soit prévue dans les statuts en ce qui concerne le remboursement de la valeur des parts à l'associé qui se retire ou à ses héritiers qui ne seraient pas dans les conditions pour devenir associés.

Le régime de la société civile professionnelle impose que seules des personnes ayant la qualité d'associé, d'administrateur ou de gérant puissent la représenter dans l'exercice de missions de revision. Nous examinerons dans le chapitre IV ci-dessous le régime du **représentant permanent de la société.** Le Conseil a exigé qu'une clause des statuts traite de cette représentation. En particulier, la clause devra préciser si un représentant permanent doit être désigné par la société pour toute mission même conventionnelle ou si le système prévoyant la responsabilité solidaire ne s'applique, selon l'exigence de la loi, qu'aux missions légales visées à l'article 3 de la loi.

III.4. Le règlement d'ordre intérieur

De nombreux statuts font référence à un règlement d'ordre intérieur. Le Conseil a exigé que lorsqu'une telle référence est faite, ce règlement d'ordre intérieur soit effectivement établi et soit communiqué en annexe à la demande d'inscription de la société au tableau.

Le règlement d'ordre intérieur peut contenir des dispositions diverses. On mentionnera par exemple :

- les règles relatives aux répartitions de charges;
- les modes de rémunération et de promotion des associés;
- les règles relatives à l'affectation de personnel, à l'embauche, au licenciement ou aux vacances annuelles;
- les règles relatives à d'autres activités, par exemple l'enseignement;
- les règles relatives à l'utilisation du nom social;
- les mesures destinées à éviter les conflits d'intérêt;
- les règles relatives au contrôle de qualité;
- les règles relatives à la retraite des associés;
- etc...

IV. REGIME DU REPRESENTANT PERMANENT

Une des caractéristiques de la société civile professionnelle réside dans l'exercice des actes techniques par un professionnel qualifié qui accomplit les actes de sa profession dans un cadre social. Pour maintenir la caractéristique de la profession libérale, la loi prévoit un régime exceptionnel de responsabilités pour les actes techniques. Le représentant de la société sera soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait la mission en son nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente (art. 33 §2).

Le projet de loi relatif aux sociétés civiles professionnelles comprend une disposition similaire : "Chaque associé est responsable solidairement avec la société civile professionnelle de toutes les conséquences dommageables des actes qu'il accomplit dans l'exercice de sa profession en sa qualité d'associé. Si l'acte dommageable ne peut être imputé à l'un des associés, tous les associés sont solidairement tenus avec la société" ([6]).

Une des caractéristiques du régime actuel applicable au reviseur d'entreprises, par rapport au projet de réforme de la société civile réside dans le champ d'application du système de représentation. Alors que la loi de 1953 prévoit la désignation d'un représentant permanent "chaque fois qu'une mission de revision visée à l'article 3 est confiée à une société civile", le projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles applique ce système d'une façon générale à tous les actes de la société, en ce compris les missions conventionnelles compatibles avec la profession de reviseur d'entreprises.

Sur le plan des responsabilités on observera que le projet de loi est beaucoup plus rigoureux. On s'étonnera de constater qu'il évoque les conséquences dommageables d'un acte sans faire mention de l'existence d'une faute. Par ailleurs le régime de solidarité en cas d'acte non imputable à un associé est d'une sévérité extrême et par ailleurs bien imprécis en comparaison avec les textes actuels.

Ainsi que nous l'avons souligné ci-dessus, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a voulu attirer l'attention des futurs associés dans le cadre d'une société civile professionnelle sur l'importance du mécanisme de représentation. Il exige qu'une disposition des statuts de

---

[6] Doc. parl. 1108 (1984-1985) n° 7, p. 27.

la société se réfère explicitement au paragraphe 2 de l'article 33 de la loi. Ceci a pour but d'en préciser le champ d'application mais aussi d'attirer l'attention des parties sur leur obligation légale.

Qui peut être réprésentant ?

L'article 33 précise que peuvent seuls être représentant permanent de la société pour l'exécution de la mission de revision visée à l'article 3 de la loi :

- un associé;
- un gérant ou administrateur.

Si la société compte parmi ses collaborateurs des reviseurs d'entreprises employés qui n'ont pas la qualité d'associé, ces derniers ne seront pas autorisés à accomplir des fonctions de représentation permanente nonobstant leur qualité professionnelle l'existence d'une procuration ([1]). On peut concevoir, dans la mesure où les règles du statut social n'y font pas obstacle qu'un employé devienne soit administrateur soit associé de la société et qu'il puisse ensuite être désigné comme représentant permanent. Le rapport de la Commission de la Chambre n'envisage pas directement cette hypothèse. Il souligne seulement que le régime de responsabilité personnelle du professionnel doit pouvoir s'appliquer. On pourrait en effet défendre que lorsque le reviseur salarié est également associé ou administrateur de la société, sa responsabilité découle de cette dernière qualité qui est prédominante, puisque c'est en fonction de sa qualité d'associé qu'il est désigné. Il ne pourrait dès lors opposer les règles du contrat d'emploi pour y échapper et ainsi la responsabilité personnelle du professionnel pourrait jouer.

Pour pouvoir être désigné aux fonctions de représentant permanent, l'associé, gérant ou administrateur doit être membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (art. 14 de l'arrêté royal du 15 mai 1985).

Il s'ensuit qu'une personne de nationalité étrangère qui n'est pas membre de l'IRE ne pourra venir y prester ses services ni en tant que personne physique ni indirectement en tant qu'associé d'une personne morale tant que l'article 4ter de la loi du 22 juillet 1953 n'aura pas reçu d'application par arrêté royal.

---

[1])Doc. Parl. Chambre 552 (1982-1983) n° 35, p. 89.

Désignation et retrait des pouvoirs

La désignation du représentant permanent ainsi que le retrait de ses pouvoirs est une décision appartenant à la société. Ceci résulte clairement du paragraphe 2 de l'article 33 : "celle-ci est tenue de désigner..."; "celle-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur".

Lorsqu'il existe des conditions particulières pour exercer certaines missions, ainsi que ceci est le cas pour les missions de commissaire agréé par l'Office de Contrôle des Assurances, le choix de la société sera limité. Celle-ci ne pourra désigner comme représentant permanent qu'une personne agréée par l'Office de Contrôle ([1]).

Le régime du représentant permanent qui a été désigné par une société civile pour y exercer le mandat de commissaire dans une société où existe un conseil d'entreprise peut poser quelques problèmes. En effet, le commissaire de la société doit avoir reçu la caution du conseil d'entreprise avant de pouvoir être élu par l'assemblée générale. Les procédures établies par l'arrêté royal du 17 mars 1986 (Moniteur 27 mars) mettent l'accent sur la présentation au conseil d'entreprise d'une personne déterminée plus que d'une société. On peut dès lors se demander si cette procédure a ou non une influence sur la cessation des fonctions du représentant permanent. Sur le plan psychologique, la réponse est très certainement affirmative. Une société évitera à remplacer le représentant permanent qui a été admis par le conseil d'entreprise. Toutefois dans des circonstances impérieuses, ou en cas de décès, le remplacement du représentant permanent peut être opéré par la société sans qu'une consultation du conseil d'entreprise soit requise par la loi.

---

[1])Règlement n° 6 de l'Office de Contrôle des Assurances relatif à l'agrément et à la discipline des commissaires agréés auprès des entreprises d'assurances et des institutions privées de prévoyance, approuvé par arrêté ministériel du 6 mars 1986, MB 26 mars - art. 16 : "l'exercice par des sociétés de revision, de la fonction de commissaire agréé auprès des entreprises contrôlées est soumis au respect des règles suivantes :

1° la désignation d'une société de revision par une entreprise contrôlée est subordonnée à l'accord préalable de l'Office sur la désignation par la société de revision de son représentant;

2° le représentant répond personnellement à l'égard de l'Office de l'accomplissement de sa mission;

3° la société de revision ne peut mettre fin à la désignation de son représentant qu'avec l'accord préalable de l'Office; le remplacement éventuel du représentant se fait dans les formes de la désignation telle que fixée au 1°.

Un problème identique se pose en cas d'intervention par le Président du Tribunal de Commerce nommant une société de revision et désignant le représentant dans le dispositif de son jugement. Dans ce cas, le remplacement du représentant par la société sans intervention du Président du Tribunal n'est pas possible.

Observons que si le conseil d'entreprise ne souhaite pas donner son agrément à la désignation d'une société mais bien à celle d'un associé déterminé de la société, ceci reste parfaitement possible. La conséquence en sera que le mandat sera détenu intuiti personae par l'associé mais exercé d'ordre et pour compte de la société de revision.

Publication des désignations et cessations de fonctions

La désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propres (art. 33 §2 in fine).

Il en résulte que lors de la désignation de la société comme reviseur, la publication aux annexes du Moniteur devra nécessairement comprendre outre le nom de la société titulaire de la mission, celui de son représentant permanent.

En cas de changement du représentant permanent avant l'expiration du mandat, il ne sera pas nécessaire de réunir une assemblée générale de la société contrôlée. Le changement interviendra par la seule volonté de la société de revision. Toutefois, il sera nécessaire de publier le nom du nouveau représentant permanent aux annexes du Moniteur belge.

Responsabilité du représentant permanent

Ainsi que nous l'avons déjà écrit en introduction au présent chapitre, la loi prévoit que le représentant permanent est soumis aux mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait sa mission en nom et pour compte propre. Il convient néanmoins de souligner que la responsabilité solidaire de la société et du représentant permanent est limitée aux conséquences dommageables des fautes commises dans des actes techniques d'exercice de la profession. Le représentant permanent n'est pas solidairement responsable pour les autres dettes de la société, par exemple vis-à-vis du personnel même occupé dans le cadre d'une mission dont il est responsable.

V. DEONTOLOGIE DES SOCIETES

Les règles générales de la déontologie du reviseur d'entreprises s'appliquent aux sociétés de revision inscrites au tableau. Il en va ainsi par exemple du secret professionnel, des règles relatives aux honoraires, de l'interdiction de la publicité, des règles relatives aux associations, etc. Dans le cadre de cet article, nous n'examinerons pas l'application de ces dispositions aux sociétés. Il est évident que le régime disciplinaire des sociétés de revision présente quelques particularités par rapport au régime disciplinaire des personnes physiques. Toutefois, à l'heure actuelle, nous ne disposons pas de jurisprudence permettant d'effectuer une analyse approfondie.

Par contre nous voudrions attirer l'attention sur trois problèmes particuliers qui, s'ils ne sont pas tous spécifiques aux sociétés, y trouvent plus souvent matière à s'appliquer : il s'agit du caractère exclusif de l'association dans une société de revision, de l'importance du contrôle de qualité et des associations internationales.

V.1. Caractère exclusif de l'association

L'article 33 de la loi de 1953 ne comporte aucune décision quant à la possibilité pour un reviseur d'entreprises de faire partie de plusieurs sociétés de revision ou de garder une activité professionnelle en dehors du cadre social. Par contre des mesures précises dans ce sens existent dans le projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles. Il y est prévu que "nul ne peut être membre de plus d'une société civile de droit belge qu'elle soit professionnelle ou interprofessionnelle, sous peine de la nullité de la seconde adhésion et sans préjudice de l'obligation de réparer tous les dommages qui en résultent" ([1]). Par ailleurs, le même projet prévoit que "les membres de la société exercent la profession exclusivement en qualité d'associés" ([2]).

Le Conseil de l'Institut a estimé qu'il serait peu opportun de créer des situations préjudiciables à l'adoption ultérieure du régime définitif des sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles. En conséquence, il a recommandé dans des cas particuliers de renoncer à certaines dispositions de règlement d'ordre intérieur prévoyant que les associés ne font pas apport de l'intégralité de leur activité profession-

---

[1])Doc. Parl. Chambre 1108 (1984-1985) n° 7, p. 48, art. 7.

[2])Ibidem, art. 1er, al. 2, p. 47.

nelle en tant que reviseur d'entreprises. Par contre il est normal de considérer que des activités d'enseignement qui sont spécifiquement autorisées par l'article 7bis in fine de la loi 1953 ne font pas partie de l'activité sociale.

Par ailleurs, le Conseil a également émis l'idée qu'un reviseur d'entreprises ne pourrait faire partie de plusieurs sociétés de revision. Par contre, il n'a pas fait de recommandation semblable en ce qui concerne la participation à une société civile de revision et à une société de moyens ou interprofessionnelles.

Observons encore que le projet de loi relatif aux sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles empêche qu'une société interprofessionnelle ne devienne associée d'une société professionnelle mais qu'il n'empêche pas qu'une société professionnelle soit associée d'une société interprofessionnelle.

V.2. Importance du contrôle de qualité

Dans la présente brochure, un article a été consacré au problème général du contrôle de qualité. Cette question n'est pas spécifique aux sociétés de revision. Toutefois, dans ce contexte, le contrôle de qualité prend une dimension particulière dans la mesure où les sociétés emploient généralement un personnel plus important.

Le règlement d'ordre intérieur permettra dans la plupart des cas de fixer entre associés les mesures essentielles du contrôle de qualité. Etant donné l'existence d'une responsabilité solidaire du représentant permanent et de la société dans les actes professionnels, il importe que l'associé représentant la société accepte une vérification de la qualité de son travail par ses confrères associés.

L'existence de procédures précises en matière de contrôle de qualité est importante. L'article 16 de l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires de la loi de 1985 prévoit d'ailleurs expressément que la société qui demande son inscription au tableau doit renseigner au Conseil les systèmes internes de contrôle de qualité qu'elle a mis en place.

Par ailleurs, dans le cadre d'une société de revision, les procédures de contrôle confraternel s'exerceront le plus souvent au niveau de la société. Il est dès lors important que les règles de procédure soient correctement décrites afin que le confrère chargé du contrôle puisse en apprécier le caractère approprié et le respect continu.

V.3. Associations internationales

Dans ses articles 8 et 33, la loi prévoit la possibilité d'association entre un reviseur d'entreprises et une personne ayant dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi à celle de reviseur d'entreprises. Cette association peut avoir la forme aussi bien d'une société dotée de la personnalité juridique ou d'une association dénuée de cette personnalité juridique.

L'arrêté royal du 15 mai 1985 précité a défini les conditions dans lesquelles l'équivalence peut être accordée à un confrère étranger. L'article 14 al.2 de cet arrêté royal dispose que :

> "Pour l'application de l'article 8 § 2 à 4 et de l'article 33 § 1er, 2° de la loi du 22 juillet 1953 précitée, sont considérées avoir une qualité équivalente à celle de reviseur d'entreprises, les personnes non domiciliées en Belgique, qui, dans leur pays, ont obtenu la qualification légalement reconnue requise dans ce pays pour le contrôle des comptes de sociétés, pour autant que l'obtention de cette qualification réponde aux conditions prévues par la directive 84/253/CEE du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables. Cette équivalence n'est reconnue qu'en exécution de Traités internationaux auxquels la Belgique est partie ou moyennant réciprocité".

Notons les difficultés d'application de ce texte lorsque le professionnel étranger n'est pas ressortissant d'un pays de la CEE et que dès lors le système de formation est plus ou moins éloigné de la directive.

Une autorisation du Conseil de l'Institut sera requise pour l'association avec une personne non domiciliée en Belgique mais ayant dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente lorsque cette personne est habilitée par son statut national à exercer des fonctions qui ne sont pas compatibles en Belgique avec les fonctions de reviseur d'entreprises (art. 8 §3).

Par ailleurs, il conviendra de se rappeler que les personnes qui ne sont pas inscrites sur la liste des reviseurs d'entreprises ne peuvent pas détenir plus de la moitié des actions ou parts ou droit de vote de la société de revision ni plus de la moitié des postes de gérant ou administrateur de la société (art. 14 de l'arrêté royal du 15 mai 1985).

Dans chaque cas particulier, le Conseil aura dès lors trois vérifications à opérer lorsque la question sera posée :

a) la personne a-t-elle une qualité reconnue équivalente par référence à la huitième directive de la Communauté européenne ?

b) un reviseur d'entreprises belge peut-il participer à l'étranger, dans des conditions équivalentes, au capital d'une société autorisée à exercer le contrôle légal des comptes ?

c) le confrère étranger peut-il exercer dans son pays des fonctions incompatibles avec celle d'un reviseur d'entreprises en Belgique ?

Si les deux premières conditions ne sont pas remplies, l'association au sein d'une société de revision ne sera pas possible. Par contre dans le troisième, le Conseil pourra néanmoins donner une autorisation spécifique préalable et toujours révocable.

Participation de la société à une association internationale

La société de revision peut elle-même faire partie d'une autre société ou association dans un pays étranger. Si cette dernière est constituée exclusivement avec des personnes ayant une qualité reconnue équivalente ainsi que décrit ci-dessus, il n'y aura pas lieu à autorisation du Conseil sauf dans deux cas :

1° Si les confrères étrangers sont habilités par leur statut national à exercer des fonctions incompatibles avec les fonctions de reviseur d'entreprises;

2° Si cette association est conclue sous une forme, sous un statut ou à des conditions auxquelles les reviseurs d'entreprises ne pourraient s'associer en Belgique (art. 8 §3).

Tant que l'article 4ter de la loi n'a pas reçu d'application par arrêté royal, la prestation de services par une société de revision de droit étranger n'est pas possible. En conséquence, l'association internationale ne peut être qu'une société ou association de moyens.

Si l'association ou la société comprend des personnes qui ne possèdent pas la qualité de reviseur ou une qualité équivalente dans un Etat étranger, elle devra être préalablement autorisée par le Conseil de l'Institut qui pourra en tout temps révoquer son autorisation (art. 8 §4).

Cette disposition légale confirme, si besoin en était, la doctrine appliquée par le Conseil de l'Institut dès avant la loi de 1985 en ce qui concerne les associations formées dans le cadre de cabinets internationaux de revision. Leur objet était principalement l'établissement de techniques de contrôle communes, le contrôle de qualité et la coordination internationale des contacts entre les différents cabinets associés.

CONCLUSION

Le régime transitoire des sociétés sur base de l'article 33 de la loi du 22 juillet 1953 fournit une réponse aux principales questions posées par l'organisation des cabinets de revision. Le régime des sociétés interprofessionnelles est moins précis. Ceci se comprend puisqu'en toute hypothèse la responsabilité de chaque professionnel pour les fautes commises dans des actes techniques reste individuelle. C'est sans doute au travers de cas spécifiques que le Conseil de l'IRE précisera sa doctrine.

En ce qui concerne les sociétés de revision, le projet de loi à l'examen au Parlement s'avère beaucoup plus restrictif que le droit positif. Nous n'en avons pas fait un commentaire approfondi car ceci aurait dépassé le cadre de cet article. De plus le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a transmis sur ce point un avis circonstancié aux autorités politiques et ce texte est reproduit dans le Rapport de ce Conseil pour l'exercice 1986. Nous pouvons dès lors nous y référer.

Le régime du représentant permanent est central dans le système des sociétés civiles de revision. Il nous paraît dès lors indispensable que les reviseurs d'entreprises associés prêtent une attention particulière à cette disposition légale.

ANNEXE - Circulaire D 007/86 du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (30.06.1986)

Objet : Associations entre reviseurs d'entreprises

La loi du 21 février 1985 a modifié de façon importante le régime des sociétés et associations de reviseurs d'entreprises. Auparavant, seules des sociétés civiles sans personnalité juridique étaient possibles moyennant autorisation du Conseil. Désormais, il n'est plus requis de demander l'autorisation du Conseil pour créer une société entre membres de l'Institut. Le Conseil n'intervient que dans deux cas : lorsque la société comprend des professionnels étrangers et lorsque l'inscription de la société au tableau B est demandée.

L'objet de la présente circulaire est de préciser le régime des associations sans personnalité juridique. Le Conseil souligne les principes généraux suivants :

1° Aucune autorisation préalable n'est requise pour autant que cette association ne soit constituée qu'entre des membres de l'Institut.

2° Une association sans personnalité juridique peut être constituée avec des personnes qui ont une qualité reconnue équivalente à l'étranger. L'avis préalable du Conseil doit être sollicité sur la notion d'équivalence et une autorisation doit être obtenue si le statut du professionnel étranger lui permet de mener des activités qui seraient incompatibles avec la fonction de reviseur d'entreprises.

3° Une information du Conseil est demandée à propos de l'existence d'une telle association. Les statuts ainsi que la liste des membres seront joints à l'information adressée au Conseil.

4° L'objet de l'association ne peut pas être "l'exercice de la profession" sous une raison sociale car seules les sociétés inscrites au tableau B de l'IRE (liste des sociétés civiles autorisées par l'art. 33 de la loi du 22 juillet 1953) peuvent désormais avoir cet objet social.
En conséquence, l'objet de ces associations ne peut être que "la mise en commun par les associés des moyens nécessaires à l'exercice des missions qui leur sont confiées en qualité de reviseur d'entreprises".
Il est conseillé d'ajouter que l'association a également pour but de garantir le maintien d'un haut niveau de qualité dans l'exercice des activités professionnelles des membres de l'association.

5° Il convient d'éviter qu'une confusion puisse apparaître dans l'esprit des tiers à propos de l'objet de la société. Seules les sociétés inscrites au tableau des membres sont autorisées à exercer la profession sous une raison sociale. En conséquence, seules elles sont autorisées à se présenter au public sous la mention "société de reviseurs d'entreprises". Ceci est interdit à toute société non inscrite au tableau.

6° Il importe néanmoins que les reviseurs d'entreprises puissent recourir à des formules associatives moins exigeantes que celles prévues par l'article 33 de la loi. Ces regroupements doivent être favorisés dans la mesure où ils contribuent à briser l'isolement de certains membres avec ses conséquences néfastes pour le bon exercice de sa profession.

Par dérogation à la règle qui veut que les sociétés de moyens ne peuvent pas avoir de contact avec le public et ne doivent dès lors pas figurer sur le papier à lettre des reviseurs concernés, le Conseil estime qu'une association entre membres de l'IRE sous la forme d'une société civile sans personnalité juridique peut être mentionnée dans l'entête de lettre. Toutefois, le mot "association" sera utilisé au lieu de "société".

Exemples : 1) MM X, Y, Z, reviseurs d'entreprises associés
2) MM X, Y, & Cie, association de reviseurs d'entreprises

Il est demandé aux membres qui ont constitué une société civile sans personnalité juridique d'adapter leurs statuts conformément au point 4° ci-dessus et de modifier avant la fin de l'année le papier à lettre utilisé conformément au point 6°.

Les adaptations résultant de la nouvelle loi et de la présente circulaire seront apportées aux documents III.3.11 et 12 du Vademecum.