INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES
Institut royal

Créé par la loi du 22 juillet 1953
—
Rue d'Arenberg 13
1000 Bruxelles

Rapport annuel 2005

Conformément à l'article 12 de la loi du 22 juillet 1953, modifiée par les lois du 10 juillet 1956, du 21 février 1985 et du 23 décembre 2005, le Conseil a l'honneur de vous faire rapport sur son activité au cours de l'année 2005.

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

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

D/2005/0817/205

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

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

▲ ▼ ▲

COMPOSITION DU CONSEIL

(art. 13 de la loi)

Président	André Kilesse (2004-2007)
Vice-Président	Pierre P. Berger (2004-2007)
Membres d'expression française	Bernard de Grand Ry (2004-2007) Michel De Wolf (2004-2007) *Secrétaire* Hugues Fronville (2005-2008) Daniel Kroes (2005-2008) Philippe Pire (2004-2007) Raynald Vermoesen (2004-2007)
Membres d'expression néerlandaise	Boudewijn Callens (2005-2008) Luc De Puysseleyr (2004-2007) *Secrétaire-Trésorier* Philip Maeyaert (2004-2007) Dirk Smets (2004-2007) Daniel Van Cutsem (2004-2007) Hugo Van Passel (2004-2007)

▲ ▼ ▲

COMITE EXECUTIF

Le Conseil a confié la gestion journalière à un Comité exécutif composé du Président André Kilesse, du Vice-Président Pierre P. Berger, du Secrétaire-Trésorier Luc De Puysseleyr, du Secrétaire Michel De Wolf et de Monsieur Raynald Vermoesen.

▲ ▼ ▲

COMMISSAIRES

Mesdames Inge Saeys et Joëlle Bacq.

COMMISSION DU STAGE

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

Président	André Kilesse
Membres du Conseil	Boudewijn Callens Daniel Kroes Daniel Van Cutsem
Membres extérieurs	Georges Hepner Vinciane Maricq René Van Asbroeck
Membre suppléant	Patrick Van Impe
Experts techniques	Jacques Tison Luc Verrijssen

▲ ▼ ▲

SERVICES INTERNES

Secrétaire général	David Szafran
Directeur Administration	Eric Van Meensel
Conseiller adjoint	Christophe D'hondt
Directeur juridique	Veerle Van de Walle
Conseiller juridique	Erwin Vanderstappen
Conseiller Surveillance	Ludwig Polfliet
Conseiller Contrôle de qualité	Anne Vermeire
Conseiller	Stéphane Folie
Attaché	Wouter De Brabandere
Directeur technique	Bruno De Klerck
Responsable Stage	Olivier Costa
Responsable Etudes et Formation	Claudio Balestra
Conseiller	Pierre-François Coppens
Conseiller	Dries Schockaert
Conseiller	Sandrine Van Bellinghen
Gestionnaire de l'information	Stéphane Dudart

▲ ▼ ▲

COMMISSION D'APPEL

(Loi, art. 21; A.R. 5 mars 2004)

A. Chambre d'expression française

Membres effectifs | *Membres suppléants*

Présidents

Jacques Godefroid (2003-2009)
Président de chambre honoraire à la Cour d'appel de Liège

Martine Castin (2003-2009)
Conseiller à la Cour d'appel de Mons

Membres Magistrats

Richard Rentmeister (2003-2009)
Président des Tribunaux de commerce de Dinant et de Marche-en-Famenne

Françoise Gerin (2003-2009)
Juge au Tribunal de commerce de Charleroi

Cécile Lion (2003-2009)
Juge honoraire au Tribunal du travail de Bruxelles

Nicole Lepoivre (2003-2009)
Président honoraire au Tribunal du travail de Huy

Membres Réviseurs d'entreprises

Baudouin Theunissen (2000-2006)
Paul Comhaire (2000-2006)

Pol Fivez (2002-2008)
Michel Van Doren (2001-2007)

B. Chambre d'expression néerlandaise

Membres effectifs | *Membres suppléants*

Présidents

Paul Blondeel (2003-2009)
Président de chambre à la Cour d'appel de Bruxelles

Koenraad Moens (2003-2009)
Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles

Membres Magistrats

Herman Hellenbosch (2003-2009)
Président honoraire du Tribunal de commerce d'Antwerpen

Luc De Decker (2003-2009)
Président du Tribunal de commerce de Mechelen

Edouard Nuyts (2003-2009)
Président honoraire des Tribunaux du travail de Kortrijk, Ieper et Veurne

Lionel Delporte (2003-2009)
Président des Tribunaux du travail de Kortrijk, Ieper et Veurne

Membres Réviseurs d'entreprises

Luc Discry (2003-2009)
Ludo Caris (2002-2008)

Freddy Caluwaerts (2005-2011)
Ludo Swolfs (2005-2011)

▲ ▼ ▲

COMMISSION DE DISCIPLINE

(Loi, art. 19; A.R. 5 mars 2004)

A. Chambre d'expression française

Membres effectifs | *Membres suppléants*

Présidents

Nicole Diamant (2003-2009)
Vice-Président honoraire du Tribunal de commerce de Bruxelles

Anne Spiritus (2003-2009)
Président du Tribunal de commerce de Bruxelles

Membres Réviseurs d'entreprises

Robert Peirce (2005-2011)
Jean Pierre Vincke (2003-2009)

Pierre Anciaux (2005-2011)
Jean-Marie Joiris (2003-2009)

B. Chambre d'expression néerlandaise

Membres effectifs | *Membres suppléants*

Présidents

N.

Joris Degroote (2003-2009)
Juge au Tribunal de commerce de Kortrijk

Membres Réviseurs d'entreprises

Paul Pauwels (2003-2009)
André Clybouw (2003-2009)

Ludo De Keulenaer (2003-2009)
Herman Van Impe (2005-2011)

TABLE DES MATIERES

Composition des organes 3

Table des matières 7

Faits marquants 19

Liste des abréviations 26

CHAPITRE I LA PROFESSION

1.1. La modification de la Huitième Directive européenne 31
- 1.1.1. Cadre légal 31
- 1.1.2. Incidences de la Huitième Directive européenne en Belgique 32
- 1.1.3. Système d'*oversight* 37

1.2. Evolution des règles d'indépendance en Belgique 39
- 1.2.1. Indépendance du commissaire – Propositions d'amendements aux articles 133 et 134 du Code des sociétés 39
- 1.2.2. Avis, interprétations et circulaires du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) 41
- 1.2.3. Communication aux membres relative à la règle « *one to one* » 44
- 1.2.4. Avant-projet de recommandation relative à l'indépendance du commissaire 45

1.3. Adoption d'un règlement de discipline 45

1.4. Projet d'arrêté royal « règlement d'ordre intérieur » 46

1.5. Loi portant dispositions diverses du 23 décembre 2005 47
- 1.5.1. Responsabilité civile 47
- 1.5.2. Avis du Conseil de l'IRE concernant le *cap on liability* 48
- 1.5.3. Protection du titre de réviseur d'entreprises 52
- 1.5.4. Secret professionnel 52

1.6. Organisation des professions économiques 53
- 1.6.1. Généralités 53
- 1.6.2. Groupe de travail « Professions de l'audit » 54

1.7. Membres externes surveillance et contrôle de qualité 55

1.8. Lutte contre la fraude 55
- 1.8.1. Colloque commun entre les trois Instituts et le Secrétaire d'Etat Hervé Jamar 55
- 1.8.2. Table ronde avec le CSPE 56

1.9. Lutte contre le blanchiment de capitaux 58
1.9.1. Contexte 58
1.9.2. Conclusions de la journée d'études commune avec le CTIF 59
1.9.3. La lutte contre le blanchiment et les obligations de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises 59
1.9.4. La lutte contre le blanchiment de capitaux : une note d'orientation pour les réviseurs 60
1.9.5. L'adoption de la Troisième Directive anti-blanchiment 61
1.9.6. L'évaluation de la Belgique par le GAFI en juin 2005 et le suivi des recommandations du GAFI par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises 62
1.9.7. Modification de la liste des pays non-coopératifs 64

1.10. Contacts entre l'IRE et ses membres – intervention d'un conseil 64
1.10.1. Intervention d'un avocat dans l'échange de correspondances 64
1.10.2. Intervention d'un conseil dans le cadre de la surveillance et du contrôle de qualité 65

1.11. Directive européenne relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles 65

1.12. Concurrence au sein des professions libérales 66

1.13. Evolution de la police d'assurance collective 67

1.14. Experts judiciaires : proposition de loi, réactions 68

1.15. Déontologie 69
1.15.1. La possibilité pour un réviseur d'entreprises d'accepter la qualité de membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale 69
1.15.2. La possibilité pour un réviseur d'entreprises de siéger au sein d'un comité consultatif d'une fondation étrangère 70
1.15.3. Secret professionnel dans les relations entre un réviseur d'entreprises et un curateur 71
1.15.4. Interprétation de l'article 18*quinquies* de la loi du 22 juillet 1953 : notion de « procédure judiciaire » 72
1.15.5. Compatibilité du mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA/OCM avec la profession de réviseur d'entreprises 74
1.15.6. Nature des sociétés de moyens soumises à l'autorisation du Conseil (art. 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953) 75
1.15.7. Secret professionnel entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégialement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes) 77
1.15.8. Secret professionnel du réviseur d'entreprises vis-à-vis de l'administration fiscale 77
1.15.9. Secret professionnel du réviseur d'entreprises relatif aux méthodes de valorisation vis-à-vis de l'administration fiscale 82

1.16. Vademecum 2005 82
1.16.1. Généralités 82
1.16.2. Assistance en cas de difficulté administrative temporaire 83
1.16.3. La notion d'expert indépendant dans le cadre d'une offre publique de reprise (« *squeeze out* ») 84
1.16.4. Interdiction du démarchage et limitation de la publicité 85
1.16.5. Le rapport de révision dans les associations et fondations : mention relative à l' « équivalence » 86

CHAPITRE II DROIT DES SOCIETES

2.1. L'article 15 du Code des sociétés 91
2.1.1. Adaptation de la formulation dans les paragraphes 1 et 2 91
2.1.2. La majoration des critères et l'entrée en vigueur 93
2.1.3. Quatrième Directive européenne : augmentation des seuils 94

2.2. Adaptation des articles 138, 582 et 596 du Code des sociétés 97

2.3. Modifications des articles 96 et 119 du Code des sociétés 98
2.3.1. Définitions 99
2.3.2. Initiatives législatives 100
2.3.3. Combinaison du rapport de gestion sur les comptes annuels avec le rapport de gestion sur les comptes consolidés 103

2.4. Modifications des articles 144 et 148 du Code des sociétés 103
2.4.1. Introduction 103
2.4.2. Paragraphe explicatif 105
2.4.3. Combinaison du rapport du commissaire sur les comptes annuels et du rapport du commissaire sur les comptes consolidés 106
2.4.4. Communication aux membres 106

2.5. Transparence des honoraires (art. 134 C. Soc.) 107

2.6. Le Code belge pour les entreprises non cotées en bourse (« Code Buysse ») 108

2.7. Etude relative au contrôle des comptes annuels par les commissaires 109

2.8. IAS/IFRS – droit des sociétés 110

2.9. Groupe de travail « identification lors du dépôt des comptes annuels » 111

2.10. Groupe de travail « Directives européennes » 111

2.11. Quatrième et Septième Directives européennes – déclarations relatives au *corporate governance* et au contrôle interne 112

2.12. Nomination et démission du commissaire : respect des articles 134 et 135 du Code des sociétés 112

2.13. Dépôt tardif des comptes annuels 113

2.14. Dissolution des sociétés qui ne sont plus actives 115

2.15. Avis juridiques 116
2.15.1. Application de l'article 134, §§ 2 et 4 du Code des sociétés 116
2.15.2. La notion d' « acquisition dans le cadre des opérations courantes de la société » dans le contexte d'un quasi-apport 117
2.15.3. Obligation de désigner un commissaire dans un groupement d'intérêt économique (GIE) de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger 118
2.15.4. Le statut d'un réviseur d'entreprises qui fait l'objet d'une suspension 120

2.16. Communication relative à l'apport en nature – nouvelles obligations en matière fiscale et sociale 120

CHAPITRE III DROIT DES COMPTES ANNUELS

3.1. Au niveau international : l'IASB 125

3.2. Au niveau européen 126
3.2.1. IAS-39 : *fair-value option* et *hedge accounting* 126
3.2.2. Autres IAS et IFRS 127

3.3. Au niveau belge 127
3.3.1. Champ d'application des IAS/IFRS 127
3.3.2. Arrêté royal du 18 janvier 2005 portant application des normes comptables internationales 128
3.3.3. Arrêté royal du 25 janvier 2005 relatif à la simplification des livres comptables 128
3.3.4. Arrêté royal du 8 mars 2005 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés 129
3.3.5. Arrêté royal du 10 novembre 2005 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés 130

CHAPITRE IV LEGISLATIONS PARTICULIERES ET MISSIONS SECTORIELLES

4.1. Contacts avec la Commission bancaire, financière et des assurances 133
4.1.1. Entreprises financières et organismes de placement collectif 133
4.1.2. Entreprises d'assurance et fonds de pension 134
4.1.3. Règlement prospectus 134
4.1.4. Loi bancaire 135
4.1.5. Secrétariat IRACBF 135

4.2. Secteur public et non-marchand 136
4.2.1. Les travaux de la Commission « Comptabilité et audit dans les secteurs public et non-marchand » 136
4.2.2. Les honoraires du commissaire dans le secteur non-marchand 137
4.2.3. Cellule de coordination partis politiques 138
4.2.4. Cellule de coordination ONG 139
4.2.5. Cellude de coordination écoles supérieures de la Communauté flamande 141
4.2.6. Cellule de coordination écoles francophones subventionnées 142
4.2.7. Cellule de coordination pouvoirs locaux wallons 142
4.2.8. Ethique et gouvernance publique 144

4.3. Audit et développement durable 145
4.3.1. Nouvelle note technique INFORMAZOUT 145
4.3.2. Accord de branche en Région wallonne – Emission de CO_2 145
4.3.3. Influence des ISAs sur les notes techniques 146
4.3.4. Prix belge pour le meilleur Rapport de développement durable 146

4.4. Technologies de l'information et de communication 146
4.4.1. ICT 146
4.4.2. XBRL 148

4.5. Commission PME 149
4.5.1. Dépliants et brochures 149
4.5.2. Participation à des groupes de travail 150
4.6. Commission Directive anti-blanchiment 151
4.7. Droit de la concurrence FVIB 151

CHAPITRE V ACCES A LA PROFESSION ET COMMISSION DU STAGE

5.1. Faits marquants 155
5.2. Accès à la profession des personnes physiques 155
5.2.1. Remarques préalables 155
5.2.2. Admission au serment des stagiaires 156
5.2.3. Passerelles 156
5.2.4. Reconnaissance mutuelle des professionnels étrangers 157
5.2.5. Réadmission au serment 158
5.3. Composition 158
5.4. Généralités 159
5.5. Approbation des conventions de stage 159
5.6. Réduction du stage 159
5.7. Modifications en cours de stage 159
5.7.1. Radiation 159
5.7.2. Changement de maître de stage 160
5.7.3. Suspension de stage et démission 160
5.7.4. Stage à l'étranger 160
5.7.5. Reprise du stage 160
5.8. Examen d'admission au stage 161
5.9. Examens de stage 161
5.10. Examen d'aptitude 2005 (deux sessions) 162
5.10.1. Etude pratique 162
5.10.2. Résultats 162
5.10.3. Composition des jurys de l'examen d'aptitude 163
5.10.4. Modalité de présentation de l'épreuve écrite 165
5.11. Evolution du nombre des stagiaires en 2005 166
5.12. Remerciements 166
5.12.1. Examen d'admission au stage 167
5.12.2. Session d'introduction au stage 168
5.12.3. Séminaire « Matières de base approfondies » 168
5.12.4. Séminaire « Contrôle » 168
5.12.5. Séminaire « La profession » 169
5.12.6. Séminaire « *Special topics* » 169

5.13. Soirée d'information relative à l'examen d'aptitude 169

5.14. Réunion avec les Présidents des jurys d'examen d'aptitude 170

5.15. Examen d'admission et crédits ECTS 170

5.16. Collaboration avec l'IEC en matière de stage commun 171

5.17. Décisions de jurisprudence de la Commission du stage 171
- 5.17.1. Reprise du stage 171
- 5.17.2. Changement de maître de stage 172
- 5.17.3. Modalités d'introduction d'un journal de stage en cas de changement de maître de stage 173
- 5.17.4. Introduction d'un journal de stage à la suite de la réussite de l'examen d'aptitude 173
- 5.17.5. Introduction du stage pour cas de force majeure 173
- 5.17.6. Rémunération minimale des stagiaires 173
- 5.17.7. Obligation d'introduire un journal de stage – stagiaire suspendu 174
- 5.17.8. Obligation d'information dans le cas où un stagiaire quitte la profession 174

5.18. Journaux de stage 174

5.19. Discipline 175
- 5.19.1. Généralités 175
- 5.19.2. Journaux de stage non-introduits 175

CHAPITRE VI COMMISSION DE CONTROLE DE QUALITE

6.1. Composition 179

6.2. Programme annuel et organisation des contrôles 179
- 6.2.1. Cadre légal 179
- 6.2.2. Programme annuel de contrôle 180
- 6.2.3. Session de formation 181
- 6.2.4. Guides de travail 182
- 6.2.5. Communication aux réviseurs désignés 182
- 6.2.6. Revue préalable des rapports par les services de l'Institut (« *screening* ») 183

6.3. Examen des rapports en Commission 183
- 6.3.1. Désignation d'un rapporteur 183
- 6.3.2. Débat en Commission 184
- 6.3.3. Invitations 184
- 6.3.4. Visites sur place 185
- 6.3.5. Conclusion et communication au Conseil de l'Institut 185

6.4. Communication des conclusions du contrôle de qualité 185

6.5. Résultats 187

6.6. Principales constatations provenant des contrôles de qualité 188

6.7. Renforcement du contrôle de qualité 189

CHAPITRE VII COMMISSION DE SURVEILLANCE

7.1. Composition 193

7.2. Renforcement des activités de surveillance 193

7.3. Cadre légal 194

7.4. Modalités de fonctionnement de la Commission de surveillance 194

7.4.1. Généralités 194
7.4.2. Injonctions 194
7.4.3. Analyse des plaintes 195
7.4.4. Données chiffrées 196
7.4.5. Activité principale 199
7.4.6. Faillites de sociétés où un commissaire exerce un mandat 201
7.4.7. Mandats dans des sociétés commerciales et dans celles ayant adopté la forme juridique de sociétés commerciales 202
7.4.8. Le suivi de la règle « *one to one* » visée de l'article 133 du Code des sociétés 202
7.4.9. Les honoraires du réviseur d'entreprises dans le secteur non-marchand 203
7.4.10. Comparution personnelle d'un réviseur d'entreprises 204
7.4.11. Inscription tardive des sociétés de révision 204
7.4.12. Nouveau formulaire pour le dépôt de l'information annuelle 204
7.4.13. Communications individuelles d'une mission permanente 205
7.4.14. Injonctions à la suite d'une décision du Conseil 206
7.4.15. L'action publique ou civile ne tient pas l'action disciplinaire en état 206
7.4.16. Renvoi en discipline 207
7.4.17. Procédures judiciaires et administratives (art. 18*quinquies* de la loi) 208
7.4.18. Les formalités légales obligatoires relatives à la nomination d'un commissaire dans une société belge 208
7.4.19. Coopération avec un fournisseur externe d'informations sur les sociétés commerciales 209
7.4.20. Coopération avec la Commission de Contrôle de qualité 210
7.4.21. Communication relative à la problématique de fraude dans le secteur public 210

CHAPITRE VIII NORMES DE REVISION

8.1. Les ISAs 213

8.1.1. Les ISAs : Huitième Directive européenne 213
8.1.2. ISQC-1 213
8.1.3. Différences entre les ISAs (et l'ISQC-1) et les normes et recommandations de révision de l'IRE 214
8.1.4. Application à ce jour des ISAs 216
8.1.5. Transposition de la Huitième Directive européenne en droit belge 216
8.1.6. Evolution attendue 217

8.2. Commission Normes de révision 218
8.2.1. Reactions aux *exposure drafts* de l'IAASB 218
8.2.2. Processus formel de traduction des ISAs 221
8.2.3. Confirmations externes (banques, avocats) 222
8.2.4. Lettre d'affirmation (*representation letter*) 223
8.2.5. Cellule de coordination assurances 223
8.2.6. Cellule de coordination partis politiques 224
8.2.7. Cellule de coordination ONG 224
8.2.8. Cellule de coordination écoles supérieures de la Communauté flamande 224
8.2.9. Cellule de coordination écoles francophones subventionnées 224
8.2.10. Cellule de coordination pouvoirs locaux wallons 224

8.3. Commission Missions particulières 224
8.3.1. Généralités 225
8.3.2. Participation au capital et plan d'option sur actions 225
8.3.3. « Limitation et suppression du droit de préférence » et « Emission d'actions sous le pair comptable » 227
8.3.4. « Fusions et scissions » 228
8.3.5. « Missions particulières et ISAs » 228
8.3.6. Emploi des langues dans les rapports et documents de travail 228

CHAPITRE IX L'ORGANISATION DE LA PROFESSION

9.1. Sociétés de révision 233
9.1.1. Inscription tardive des sociétés de révision 233
9.1.2. Société de révision administrateur d'une société de révision 233
9.1.3. Utilisation d'un acronyme belge dans l'appellation d'une société de révision 233

9.2. Relations interprofessionnelles 234

9.3. Tableau des membres 235
9.3.1. Décès 235
9.3.2. Démission 235
9.3.3. Omission temporaire du tableau des membres 235
9.3.4. Prolongation de l'omission temporaire du tableau des membres 236
9.3.5. Fin de l'omission temporaire du tableau des membres 236
9.3.6. Radiation au terme de l'omission temporaire 236
9.3.7. Radiation du tableau des membres 236
9.3.8. Inscriptions au tableau des membres des personnes physiques 236
9.3.9. Inscriptions au tableau des membres des personnes morales 237
9.3.10. Retrait du tableau des membres des personnes morales 239
9.3.11. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires 240
9.3.12. Fin de l'omission temporaire du tableau des membres 240
9.3.13. Démission sous condition suspensive 240

9.4. Statistiques relatives à l'activité des membres 241
9.4.1. Introduction 241
9.4.2. Structure des cabinets 242
9.4.3. Activité des cabinets 243

CHAPITRE X ACTIVITES ORGANIQUES

10.1. Assemblée générale 247

10.2. Conseil et Comité exécutif 248

10.3. Modernisation de l'outil informatique de l'IRE 249
- 10.3.1. Composition du groupe d'orientation 249
- 10.3.2. Objectifs 249

10.4. Commission juridique 250

CHAPITRE XI ACTIVITES INSTITUTIONNELLES

11.1. Conseil supérieur des Professions économiques 253
- 11.1.1. Rapport des activités de l'IRE à l'égard du CSPE 253
- 11.1.2. Avis du CSPE relatifs à l'IRE 253

11.2. Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) 253

11.3. Comité inter-instituts 254

11.4. Réunion conjointe des Conseils de l'IRE et de l'IEC 255

11.5. Rencontres régionales 255

11.6. Collège des Procureurs généraux 256

11.7. Contacts divers 257
- 11.7.1. Fédération des Entreprises de Belgique (FEB) 257
- 11.7.2. Institut des Juristes d'Entreprises (IJE) 257
- 11.7.3. *Instituut voor Bestuurders* et Fondation des administrateurs 257
- 11.7.4. *Federatie voor Vrije en Intellectuelle Beroepen* (FVIB) 257
- 11.7.5. Union nationale des Professions libérales et intellectuelles de Belgique (UNPLIB) .. 257
- 11.7.6. Observatoire des Finances locales (OFL) 258
- 11.7.7. Fédération Royale du Notariat belge 258

CHAPITRE XII RELATIONS INTERNATIONALES

12.1. *International Federation of Accountants* (IFAC) 261
- 12.1.1. Comité éthique de l'IFAC 261
- 12.1.2. *Policy on translations* de l'IFAC 261
- 12.1.3. Assemblée générale de l'IFAC 262
- 12.1.4. Divers 263
- 12.1.5. Activités de l'IAASB 264

12.2. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) 264
- 12.2.1. Généralités 264
- 12.2.2. Publications de la FEE 264
- 12.2.3. *Presidents' meeting* 265
- 12.2.4. Activités du *Council* 266

12.2.5. *Accounting Working Party* 267
12.2.6. *Auditing Working Party* 267
12.2.7. *Ethics Working Party* 268
12.2.8. *Liberalisation/Qualification Working Party* 268
12.2.9. *Banks Working Party* 268
12.2.10. *Company Law and Corporate Governance Working Party* 269
12.2.11. *Education Subgroup* 269
12.2.12. *Public Sector Working Party* 270
12.2.13. SME *Working Party* 270

12.3. Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones (FIDEF) 272

12.4. Groupe de contact belgo-néerlandais 273

12.5. Comité bilatéral franco-belge 273

12.6. *Transparency International* 274
12.6.1. Généralités 274
12.6.2. Activités de *Transparency International-Brussels* en 2005 275

12.7. Commission mixte des Relations internationales 277
12.7.1. Composition 277
12.7.2. Objectifs 278
12.7.3. Activités 278

12.8. L'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières et l'Institut des Professionnels Associés à l'Ordre des Experts-Comptables (IPAO) 278

12.9. Convention avec la République Démocratique du Congo 279

12.10. L'*International Innovation Network* (IIN) 279

12.11. Contacts divers 280
12.11.1. *European Corporate Governance Institute* 280
12.11.2. Commission européenne 280
12.11.3. Ordre des Experts-Comptables (France) 280
12.11.4. UNCTAD/ISAR 280
12.11.5. Chambre des Auditeurs lithuaniens 281

CHAPITRE XIII FORMATION

13.1. Composition de la Commission Formation 285

13.2. Programme 2005 285

13.3. Evaluation du programme 2005 287

13.4. Participation aux frais en cas d'absence 287

13.5. Travaux de la Commission Formation 288

13.6. Programme 2006 288

13.7. *Opleidingscheques* 289

13.8. Remerciements 290

13.9. Autres professions de l'audit 290

CHAPITRE XIV AUTRES SERVICES AUX MEMBRES DE L'IRE

14.1. Site internet de l'IRE et extranet 293

14.2. Publications 294
- 14.2.1. Vademecum 2005 294
- 14.2.2. L'accès à la profession 295
- 14.2.3. *Prijszetting in de Belgische auditmarkt* 295
- 14.2.4. Code des Sociétés 2005 295
- 14.2.5. Le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière 295
- 14.2.6. Le Bulletin d'Information de l'IRE 296

14.3. Journées d'études 296
- 14.3.1. La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme : la CTIF et le réviseur 296
- 14.3.2. Journée de la comptabilité 296
- 14.3.3. Colloquium fraude fiscale 297
- 14.3.4. Transmission des entreprises 297
- 14.3.5. Sociétés momentanées 297
- 14.3.6. Journées d'études enseignement 297
- 14.3.7. Forum 2006 299

14.4. Commission Publications 301

14.5. Projets de publications 301
- 14.5.1. Revue commune IPCF-IEC-IRE 301
- 14.5.2. Autres projets de publications 302

14.6. Bibliothèque 302

14.7. *Helpdesk* 303
- 14.7.1. Principes 303
- 14.7.2. Activités en 2005 304
- 14.7.3. Refonte de la structure juridique 306

14.8. Accès aux comptes annuels sur l'extranet des Instituts 306

CHAPITRE XV DISCIPLINE

15.1. Composition de la Commission de discipline et de la Commission d'appel 309

15.2. Réunion avec les membres des organes disciplinaires 310

15.3. Statistiques disciplinaires 310
- 15.3.1. Prononcés en 2005 310
- 15.3.2. Nouveaux dossiers 311

15.4. Dossiers disciplinaires traités en 2005 312
- 15.4.1. Audiences en 2005 312
- 15.4.2. Extraits des décisions disciplinaires intervenues en 2005 313
- 15.4.3. Résumé des décisions disciplinaires 313

15.5. Compétence de l'ACCOM concernant les renvois disciplinaires 313

15.6. Suivi des sanctions disciplinaires 314

15.7. Intervention d'un avocat ou d'un conseil en matière disciplinaire 314

Annexes

1. Circulaire C.015/05 du 1er février 2005 concernant les honoraires relatifs au mandat de commissaire dans le secteur non-marchand 319

2. Circulaire D.013/05 du 14 décembre 2005 concernant le mandat de commissaire – nomination et démission 320

3. Circulaire D.014/05 du 19 décembre 2005 concernant les relations interprofessionnelles – relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance 322

4. Communication du 22 février 2005 concernant la transparence des honoraires et des services non-audit 342

5. Communication du 6 septembre 2005 concernant l'application de la règle « *one to one* » 344

6. Communication du 20 décembre 2005 concernant la problématique de la fraude dans le secteur public 345

7. Communication du 21 décembre 2005 concernant l'apport en nature – article 93*undecies* B du Code de la T.V.A. 346

8. L'évolution des professions économiques : déclaration d'intention concernant des propositions à l'égard du Gouvernement 348

9. Note sur les obligations du réviseur d'entreprises en matière de blanchiment après la loi du 12 janvier 2004 (extrait) 362

10. Candidats étrangers : accès à la profession 378

11. Nouvelles missions pour les réviseurs en 2005 382

12. Jurisprudence disciplinaire de l'IRE 2005 (B. Tilleman) 386

FAITS MARQUANTS

1. Nouvelles règles en matière de responsabilité civile

La loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 30 décembre 2005 (Ed. 2)), contient entre autres des dispositions limitant la responsabilité civile des réviseurs et de nouvelles dispositions relatives à la protection du titre et au secret professionnel.

Dans sa Communication du 21 mai 2003 renforçant l'audit légal des comptes au sein de l'Union européenne, la Commission européenne avait mis l'accent sur la nécessité d'examiner l'impact des régimes de responsabilité civile des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne.

Sur la base de l'article 30*bis* de la nouvelle Huitième Directive européenne sur le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, approuvée le 11 octobre 2005, la Commission européenne a entamé une étude sur les conséquences économiques des régimes de responsabilité civile des commissaires dans les différents Etats membres.

La situation antérieure en Belgique d'une responsabilité civile illimitée rendait de plus en plus difficile la souscription, par les réviseurs d'entreprises, d'une police d'assurance à des montants de prime raisonnables. Les *stakeholders* avaient par ailleurs la fausse impression que les réviseurs d'entreprises pouvaient couvrir de manière illimitée cette responsabilité, alors que les couvertures d'assurance sont par définition limitées.

Dans ce contexte, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avait suggéré dans son Memorandum au Gouvernement de 2003, de préciser la responsabilité du réviseur d'entreprises. D'autres Etats ont déjà introduit un régime limitant la responsabilité civile, tels que l'Allemagne, l'Autriche et la Grèce.

Le Président du Conseil supérieur des Professions économiques avait en 2004 déclaré à l'occasion de la publication de son rapport annuel qu'il

était en faveur de préciser la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises.

Le Ministre de l'Economie avait également déclaré en 2004 au Parlement qu'il prendrait des initiatives en vue de revoir le système de responsabilité civile des réviseurs d'entreprises.

Tant le Ministre de l'Economie, que le Conseil supérieur des Professions économiques et le Service public fédéral ont joué un rôle actif tout au long de l'année 2005 pour favoriser un dialogue constructif notamment avec les représentants du secteur des assurances.

La loi du 23 décembre 2005 précise que la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises est limitée, dans les missions qui leur sont réservées par la loi, à trois millions d'euros à l'égard d'entités non cotées en bourse. Ce montant est porté à douze millions d'euros pour ces mêmes missions révisorales effectuées auprès de sociétés cotées.

Cette limitation ne s'applique pas en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire de la part du réviseur d'entreprises.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que la disposition relative à la limitation de la responsabilité est d'ordre public. Le caractère d'ordre public de la disposition implique qu'un réviseur d'entreprises ne puisse renoncer, même *a posteriori* ou dans le cadre d'une transaction, au plafonnement légal de la responsabilité.

Par ailleurs, il ressort du nouveau texte de loi que la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises est laissée à la liberté contractuelle des parties pour les missions qui ne leur sont pas réservées par la loi.

En vertu d'une règle déontologique adoptée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en 1996, chaque réviseur d'entreprises est tenu de souscrire une police d'assurances qui rencontre les exigences définies par l'IRE. Le Conseil envisage à bref délai de mettre à jour la circulaire du 6 septembre 1996.

2. Secret professionnel

L'article 27 de la loi de 1953 précitée tel que modifié par la loi du 23 décembre 2005 entrée en vigueur le 9 janvier 2006, facilite également le contrôle légal des comptes consolidés, en prévoyant que les commissaires des filiales et de la maison-mère d'un même groupe sont déchargés l'un envers l'autre du secret professionnel, afin d'améliorer la communication de l'information dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés.

Ce texte modifié de l'article 27 de la loi de 1953 reprend en outre les dispositions relatives à la succession dans un dossier qui étaient déjà incluses à l'article 24, dernier alinéa de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, afin de faciliter le travail du commissaire en cas de succession dans un dossier. Il est apparu utile, à la lumière de l'expérience, de donner à cette disposition un caractère légal plutôt que réglementaire.

3. Huitième Directive européenne relative au contrôle légal des comptes

La proposition de modification à la Huitième Directive européenne sur le contrôle légal des comptes a été approuvée par le Conseil de l'Union européenne le 11 octobre 2005. Cette Directive contient des principes concernant notamment la supervision publique sur la profession, le contrôle de qualité, l'indépendance, l'éthique, les normes d'audit, les sanctions disciplinaires, la désignation et la révocation des contrôleurs légaux des comptes.

Cette Directive sera publiée en 2006 au Journal Officiel de l'Union européen.

Le Conseil de l'IRE a initié une réflexion sur les conséquences de la nouvelle Huitième Directive, qui devra être transposée dans les 24 mois de son entrée en vigueur prévue en 2006.

4. Normes internationales d'audit

Les normes internationales d'audit (ISAs), qui deviendront probablement obligatoires en vertu de la nouvelle Huitième Directive européenne, concernent les ISAs approuvées par la Commission européenne à la suite d'une procédure d'adoption, en vertu de laquelle une traduction des ISAs est prévue. L'IRE a poursuivi son initiative consistant à traduire les ISAs vers le français et le néerlandais et a associé à ce projet la CNCC (France) et le NIVRA (Pays-Bas), reconnus par l'IFAC en vue d'une traduction officielle des ISAs.

En vertu de la nouvelle Huitième Directive européenne, la Commission européenne pourra en outre adopter un modèle commun de rapport d'audit pour les comptes annuels ou les comptes consolidés élaborés conformément aux normes comptables internationales approuvées par la Commission européenne.

Les ISAs seront en principe d'application au plus tard dans les 24 mois qui suivront l'entrée en vigueur de la nouvelle Huitième Directive. L'IRE continuera à mettre l'accent sur la nécessité de poursuivre la formation de ses membres concernant les ISAs, notamment au travers de publications et du programme de formation permanente

5. Indépendance du commissaire

5.1. Services non audit en matière fiscale

Le Conseil, tout en soulignant la nécessité de sauvegarder l'indépendance du commissaire et en évitant le risque de révision par le commissaire de son propre travail ou du travail effectué par son réseau, s'inquiète des évolutions en matière de restrictions des services non audit, qui tendent à réduire les compétences des membres de la profession, au détriment de la qualité de l'audit.

De l'avis du Conseil de l'IRE, le cadre législatif belge prévoit des dispositions très contraignantes, entre autres au travers de la règle « *one to one* » et des sept services incompatibles.

Le Conseil insiste sur le fait que l'assistance fiscale par le commissaire ou son réseau peut faciliter la collecte d'informations par le commissaire

et réduire le risque que l'entité auditée ne reçoive des avis fiscaux « agressifs ».

5.2. Propositions d'amendements à la loi *corporate governance*

Le Conseil de l'IRE a continué à attirer l'attention du Gouvernement et, en particulier du Ministre de l'Economie et du Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice, sur la nécessité d'amender les articles 133 et 134 du Code des sociétés (la loi *corporate governance*) sur les éléments suivants [(1)] :

- limiter le champ d'application de l'interdiction de prester certains services non audit incompatibles avec l'indépendance du commissaire, aux services prestés en faveur des sociétés auditées, de leurs filiales belges et étrangères et des sociétés belges qui contrôlent la société auditée (et non pas des sociétés liées en Belgique), en vue d'être conforme à la volonté de la Commission européenne d'harmoniser les règles d'indépendance ;
- éviter les effets extra-territoriaux des règles nationales en n'appliquant pas les dispositions belges aux prestations réalisées par le réseau étranger du commissaire à l'égard des filiales étrangères de la société auditée ;
- calculer la règle « *one to one* » sur base globalisée ;
- permettre au comité d'audit de la société mère, en Belgique ou dans un autre Etat membre de l'OCDE, d'accorder la dérogation au niveau du groupe ;
- prévoir une règle *de minimis* pour les services non audit de faible importance (p. ex. 5 % des honoraires) ;
- limiter l'application rétroactive (deux ans) aux prestations incompatibles dont les honoraires dépassent les honoraires dans le cadre du mandat de commissaire ; cette disposition restreint anormalement les possibilités de choix d'un commissaire ;
- corriger notamment les discordances entre les textes français et néerlandais de la loi et adapter le cas échéant la syntaxe.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 45.

6. Professions de l'audit

La déclaration d'intention concernant le rapprochement de l'IEC et de l'IPCF a été signée le 16 janvier 2006 par la Ministre des Classes moyennes et le Ministre de l'Economie, par le Conseil supérieur des Professions économiques et par les Présidents et Vice-Présidents respectifs de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF. Une copie de ce texte est disponible sur le site internet de l'IRE sous la rubrique « Nouveautés – en bref ».

Quant aux professions de l'audit, l'IRE est maintenu dans son statut actuel et reste ouvert à une collaboration étroite avec les autres professions liées à l'audit (p. ex. *forensic audit*, l'audit informatique, l'audit interne, probablement les actuaires, etc.).

Des travaux ont été entamés entre les représentants de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de l'Association Royale des Actuaires belges, de l'Institut des Auditeurs Internes, de l'ISACA Belux et de l'Institut des Auditeurs de Fraude. L'objectif poursuivi est de créer un organe commun entre les différentes professions exerçant des missions d'audit d'intérêt général.

Chacun des acteurs examine actuellement quelles sont les modifications de forme à apporter à leurs instituts respectifs afin de bénéficier d'une synergie tout en préservant leurs spécificités et leur indépendance.

Le Conseil supérieur des Professions économiques participe à la mise en place de ce projet commun.

7. Lutte contre la fraude

La Cellule de traitement des informations financières (CTIF) et l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE) ont organisé le 22 novembre 2005 une journée d'études consacrée à « La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme : la CTIF et le réviseur ».

Au cours de cette journée d'études, les évolutions récentes dans l'ordre juridique national et international ont été analysées, ainsi que la pratique des professions non financières confrontées à la problématique du blanchiment.

8. Quatrième et Septième Directives européennes – déclarations relatives au *corporate governance* et au contrôle interne

Le Conseil de l'IRE a suivi les travaux relatifs à la proposition de modernisation des Quatrième et Septième Directives européennes. Dans sa proposition, la Commission européenne prévoit notamment une définition des entités liées ainsi qu'une déclaration relative au contrôle interne et à l'application des principes de *corporate governance*.

Le Conseil de l'IRE continuera à examiner en 2006 l'incidence de ces évolutions concernant le rôle du commissaire, en particulier concernant le contrôle interne et les déclarations relatives au *corporate governance*.

LISTE DES ABREVIATIONS

ABB	Association belge des Banques et des Sociétés de bourse
ACCOM	Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire
AICPA	*American Institute of Certified Public Accountants* (US)
AMF	Autorité des Marchés Financiers (France)
ARAB	Association royale des Actuaires belges
BNB	Banque Nationale de Belgique
CBFA	Commission bancaire, financière et des assurances
CCE	Conseil central de l'économie
CE	Commission européenne
CEBS	*Committee of European Banking Supervisors*
CESR	*Committee of European Securities Regulators* (ex-FESCO)
CICA	*Canadian Institute of Certified Accountants* (Canada)
CNC	Commission des Normes comptables
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France)
CSPE	Conseil supérieur des Professions économiques
CTIF	Cellule de traitement des informations financières
EFRAG	*European Financial Reporting Advisory Group*
EIN	*European Innovation Network*
FATF	*Financial Action Task Force on Money Laundering*
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FESCO	*Federation of European Securities Commissions Organisation* (actuellement : CESR)
FIDEF	Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones
GAFI	Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux
GPR	*Global Peer Review* (TAC)
IAASB	*International Auditing and Assurance Standards Board*

IAF	Institut des Auditeurs de Fraude
IAPS	*International Auditing Practice Statement*
IAS	*International Accounting Standards* (voir aussi IFRS)
IASB	*International Accounting Standards Board*
IASC	*International Accounting Standards Committee*
ICT	*Information and Communication Technology*
IEC	Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux
IFAC	*International Federation of Accountants*
IFRIC	*International Financial Reporting Interpretations Committee*
IFRS	*International Financial Reporting Standards* (voir aussi IAS)
IIA	*Institute for Internal Auditors*
IIN	*International Innovation Network*
IOSCO	*International Organisation of Securities Commissions*
IPAO	Institut des Professionnels Associés à l'Ordre des Experts-Comptables (France)
IPCF	Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés
IRACBF	Institut des Réviseurs Agréés par la Commission Bancaire et Financière
IRE	Institut des Reviseurs d'Entreprises
ISA	*International Standards on Auditing*
ISACA	*Information Systems Audit and Control Association*
ISB	*Independence Standards Board* (US)
OCM	Office de Contrôle des Mutualités
OEC	Ordre des Experts-Comptables (France)
ONG	Organisations non gouvernementales
PCAOB	*Public Company Accounting Oversight Board*
SEC	*Securities and Exchange Commission* (US)
SIC	*Standing Interpretations Committee* (IASC)
SPF	Service public fédéral
TAC	*Transnational Auditors Committee* (IFAC)
UE	Union européenne

Page 28

PAGE VIERGE

Chapitre I

LA PROFESSION

1.1. La modification de la Huitième Directive européenne

1.1.1. Cadre légal

La Commission européenne avait présenté le 16 mars 2004 sa proposition de modification à la Huitième Directive « droit des sociétés » concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives du Conseil 78/660/CEE et 83/349/CEE [(1)]. Celle-ci a ensuite été approuvée par le Parlement européen le 28 septembre 2005 et par le Conseil de l'Union européenne le 11 octobre 2005.

La publication dans le Journal Officiel de l'Union européenne est prévue dans le premier semestre 2006 compte tenu du délai de traduction dans les 20 langues de l'Union européenne.

L'objectif de la nouvelle Huitième Directive est de restaurer la crédibilité de l'information financière à la suite des scandales qui ont touché par le passé certaines sociétés. Elle vise ainsi à renforcer et à harmoniser le contrôle légal dans l'ensemble de l'Union européenne. Elle définit des principes applicables à la supervision publique dans tous les Etats membres, impose aussi un système de contrôle de qualité indépendant des entités contrôlées et clarifie les devoirs des contrôleurs légaux des comptes en matière d'indépendance.

La Huitième Directive impose aux sociétés cotées la mise en place d'un comité d'audit (ou un organe similaire) chargé de missions clairement définies.

Elle prévoit également l'utilisation de normes internationales en matière d'audit pour les missions de contrôle légal dans l'Union européenne. L'adoption de ces normes sera assortie de conditions strictes concernant leur qualité et leur capacité à promouvoir l'intérêt public européen.

La Huitième Directive met aussi en place les bases d'une coopération efficace et équilibrée entre les régulateurs de l'Union européenne et ceux

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 31-34.

des pays tiers, notamment le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) des Etats-Unis.

Elle prévoit enfin la création d'un comité de réglementation de l'audit qui permettra de compléter la législation révisée et d'adopter rapidement les mesures d'application nécessaires.

1.1.2. Incidences de la Huitième Directive européenne en Belgique

Les différentes commissions au sein de l'IRE ont poursuivi en 2005 l'examen des incidences de la Huitième Directive sur la législation, la réglementation et la pratique en vigueur.

En particulier, le Conseil de l'IRE analysera l'ensemble des dispositions prévues par la Huitième Directive, qui peuvent être résumées comme suit :

A. Conditions d'agrément

Les conditions d'agrément, pour les auditeurs et les cabinets d'audit, ont été modifiées, en particulier en ce qui concerne les droits de vote et la composition de l'organe d'administration ou de direction d'un cabinet d'audit.

En Belgique, actuellement 100 % des droits de vote doivent être détenus par les membres de l'IRE ou des personnes ayant une qualité reconnue équivalente à l'étranger. En outre, la majorité des droits de vote doit être détenue par des membres de l'IRE. Enfin, la majorité des gérants et des administrateurs d'un cabinet doit être composée de membres de l'IRE.

La Huitième Directive tend à ce que les auditeurs de n'importe quel Etat membre puissent détenir le contrôle et gérer un cabinet d'audit dans tous les autres Etats membres. Ceci devrait favoriser une intégration accrue des cabinets d'audit européens et contribuer à l'ouverture du marché.

Des non auditeurs pourront détenir une minorité des parts et des mandats de gérant.

L'auditeur doit cependant prouver son aptitude et sa connaissance de la

législation du pays concerné avant de pouvoir entreprendre les contrôles légaux de comptes annuels dans un autre Etat membre.

B. Tableau des membres

Tous les auditeurs, de même que les cabinets d'audit sont tenus d'être inscrits dans un registre public dans leur pays d'origine. Pour les cabinets d'audit, ce registre mentionnera notamment la forme juridique du cabinet, les associés et les dirigeants du cabinet, de même que son appartenance à un réseau.

C. Indépendance et éthique

Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit sont tenus de respecter des règles professionnelles d'éthique sévères. La Commission européenne est d'avis qu'il pourrait être tenu compte des principes fixés dans le « *Code of Ethics* » de l'IFAC. Les règles afférentes à la confidentialité et au secret professionnel ne doivent pas empêcher l'échange d'informations pertinentes entre les autorités compétentes des Etats membres.

D. Normes d'audit

L'application des normes internationales d'audit pour le contrôle des comptes annuels (ISAs) doit, selon la Commission européenne, contribuer à ce que le contrôle des comptes annuels soit de bonne qualité dans l'ensemble de l'Union européenne. La Commission européenne a ensuite l'intention d'adopter ces normes à la suite d'une consultation appropriée. La formation permanente obligatoire des personnes chargées du contrôle légal des comptes doit contribuer à une meilleure connaissance de ces normes.

Afin d'éviter que les Etats membres imposent de nouvelles exigences ou des exigences complémentaires de contrôle allant au-delà des procédures prévues dans les ISAs, la nouvelle Huitième Directive prévoit que les Etats membres ne peuvent imposer des procédures ou des exigences en matière d'audit, outre les normes internationales d'audit, ou, dans des cas exceptionnels, retirer des parties de celles-ci, que si ces procédures ou ces exigences découlent d'exigences nationales juridiques spécifiques concernant le contrôle légal des comptes.

E. Contrôle des comptes consolidés

La Huitième Directive établit clairement les responsabilités en cas de contrôle légal des comptes consolidés d'un groupe d'entreprises. L'auditeur du groupe assume la responsabilité pleine et entière du rapport de contrôle pour ce qui concerne les comptes consolidés.

L'auditeur du groupe examine les travaux d'audit effectués par les contrôleurs de pays tiers et conserve les documents concernant son examen.

F. Contrôle de qualité

Les Etats membres ont pour mission d'instaurer un système efficace de contrôle de qualité.

En outre, ils veillent à ce qu'il existe des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions au regard des irrégularités et négligences de la part des professionnels. Les Etats membres doivent également prévoir que les mesures et les sanctions, prises à l'égard d'un auditeur ou d'un cabinet d'audit, soient dûment rendues publiques.

G. Système de supervision publique

La Huitième Directive renforcera en outre la supervision publique sur les auditeurs. Le système de supervision publique doit ainsi être dirigé par des non-praticiens maîtisant les matières qui ont trait au contrôle légal. Les Etats membres peuvent cependant permettre qu'une minorité de praticiens soit représentée à la gestion du système.

La Directive comprend une reconnaissance mutuelle des mécanismes réglementaires entre Etats membres. La supervision est effectuée par l'Etat membre d'origine. Ceci signifie que l'Etat membre, qui a agréé l'auditeur ou le cabinet d'audit et dans lequel le cabinet d'audit a son siège statutaire, porte l'entière responsabilité de la supervision du cabinet concerné, et sur cette base, ce cabinet pourrait développer ses activités dans toute l'Union européenne.

Afin de concrétiser une coopération avec les autorités compétentes de pays tiers, comme le PCAOB aux Etats Unis, la Directive autorise aussi une collaboration avec les pays tiers sur la base du principe que la supervision est exercée par le pays d'origine.

H. Révocation du commissaire

La société qui révoque un auditeur doit le communiquer et en expliquer les raisons auprès de l'autorité responsable de la supervision publique.

I. Dispositions spéciales concernant le contrôle légal des entités d'intérêt public

Les entités d'intérêt public sont définies comme suit :

> *« les entités régies par le droit d'un Etat membre dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un Etat membre au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 18), de la directive 2004/39/CE, les établissements de crédit au sens de l'article 1er, point 1), de la directive 2000/12/CE du Parlement européen et du Conseil du 20 mars 2000 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et son exercice et les entreprises d'assurance au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE. Les Etats membres peuvent également désigner d'autres entités comme entités d'intérêt public, par exemple celles qui sont significatives en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés. ».*

Les auditeurs ou les cabinets d'audit qui contrôlent les entités d'intérêt public devraient publier sur leur site internet dans les trois mois suivant la fin de chaque exercice un rapport de transparence, lequel donne un aperçu de la structure du cabinet d'audit, du réseau international auquel il appartient et des informations financières révélant l'importance du cabinet d'audit. Ce rapport doit comprendre, entre autres, les éléments suivants :

– une déclaration concernant les procédures du cabinet d'audit en matière d'indépendance ;

– une description du système interne de contrôle de qualité ; et

– une déclaration de l'organe d'administration du cabinet d'audit concernant l'efficacité du fonctionnement de ce système interne de contrôle de qualité.

Les entités d'intérêt public sont tenues de créer un comité d'audit ou un organe équivalent. Au moins un membre du comité d'audit est indépendant et compétent en matière de comptabilité et/ou d'audit. Ce comité est chargé :

– du suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;

– du suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, d'audit interne le cas échéant, et de gestion des risques de la société ;

– du suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés ; et

– de l'examen et du suivi de l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée.

L'auditeur ou le cabinet d'audit est désigné à la suite d'une proposition faite par l'organe d'administration ou de surveillance, sur la base d'une recommandation faite par le comité d'audit.

L'auditeur ou le cabinet d'audit doit faire rapport au comité d'audit sur les questions fondamentales soulevées par le contrôle légal, notamment les faiblesses majeures du contrôle interne en rapport avec le processus d'élaboration de l'information financière.

La Huitième Directive impose en outre des exigences supplémentaires en matière d'indépendance pour l'auditeur d'entités d'intérêt public. Les Etats membres devront veiller à ce que l'associé principal ou les associés principaux chargé(s) d'effectuer le contrôle légal soient remplacés dans leur mission de contrôle par un autre associé au plus tard sept ans après la date de désignation et soient autorisés à participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée après une période minimale de deux ans.

J. Comité européen de réglementation de l'audit

Entre autres, la Huitième Directive prévoit la constitution, au niveau de l'Union européenne, d'un comité de réglementation de l'audit.

Le Conseil de l'IRE continuera à accorder en 2006 une attention prioritaire à la transposition en droit belge de la nouvelle Huitième Directive.

1.1.3. Système d'*oversight*

A la lumière des dispositions de la nouvelle Huitième Directive européenne concernant le système de supervision sur la profession de réviseurs d'entreprises, le Conseil de l'IRE a formulé quelques pistes de réflexion en vue d'aligner le cadre belge à la nouvelle Huitième Directive européenne.

Actuellement, la plupart des dispositions concernant la supervision (*oversight*) sont réglées par les lois et les arrêtés d'exécution suivants :

- la Huitième Directive européenne du 10 avril 1984 ;
- article 130 et suivants C. Soc. organisant la fonction du commissaire ;
- article 133 C. Soc. définissant les règles de l'indépendance ;
- article 133 C. Soc. et A.R. du 4 avril 2003 créant l'ACCOM ;
- loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises ;
- loi du 22 avril 1999 (dispositions relatives au CSPE) ;
- A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du C. Soc. (services incompatibles), modifié notamment par l'A.R. du 4 avril 2003 ;
- A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ;
- A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE ;
- A.R. du 13 octobre 1987 organisant le stage.

Ces textes contiennent des dispositions relatives à la déontologie, l'accès à la profession, l'organisation de la surveillance et de la discipline.

Les Commissions de discipline sont présidées par des magistrats. En appel, les magistrats sont majoritaires. Un pourvoi est prévu devant la Cour de cassation. Tant le procureur général, que le CSPE, l'ACCOM et le Conseil de l'IRE peuvent introduire un dossier disciplinaire.

Les décisions du Conseil de l'IRE sont susceptibles de recours soit devant la Commission d'appel soit devant le Conseil d'Etat.

La CBFA est compétente pour autoriser ou non au préalable la désignation d'un commissaire d'une banque, d'une compagnie d'assurance, d'un organisme de placement collectif et d'une entreprise d'investissement.

Dans le cadre de la modernisation de l'*oversight*, le Conseil de l'IRE a formulé les réflexions suivantes en 2005 :

- un recours par un organe de supervision, pourrait être prévu devant la Commission d'appel contre les décisions du Conseil d'accepter une inscription sur la liste des membres ;
- des propositions visant à confier à l'organe de supervision, la responsabilité ultime de l'approbation des normes ;
- la nécessité de confier à l'Institut un rôle majeur dans la formulation d'une doctrine relative à l'interprétation de techniques d'audit ;
- le souhait de voir confier à un organe indépendant (une chambre de renvoi), les décisions de renvoi en discipline sur base des investigations menées par les Commissions de surveillance et de Contrôle de qualité ;
- le souhait de séparer les missions d'*oversight* en d'une part, un organe chargé du *standardsetting* et des avis de portée générale et d'autre part, un organe chargé de la supervision de dossiers individuels et de missions de surveillance ;
- un règlement de discipline à approuver par le Roi, qui préciserait que les sanctions disciplinaires sont publiées sur une base anonyme, après retrait des éléments confidentiels ;
- la loi pourrait prévoir expressément que le Conseil de l'IRE remet annuellement un rapport d'activités, entre autres à propos des activités

de formation, au Ministre de l'Economie et au CSPE, ce qui confirme la pratique actuelle.

On notera enfin que la FEE s'est également penchée sur les évolutions en matière d'*oversight*.

La FEE a souligné – et le Conseil de l'IRE partage cet avis – qu'il était nécessaire que l'organe chargé de la supervision externe sur les processus d'élaboration des standards d'audit soit distinct de l'organe chargé de la supervision sur la surveillance et le contrôle de qualité, destinés à surveiller la bonne application de ces standards (FEE, *Discussion Paper – Adoption of International Standards on Auditing for use in the European Union*, mars 2005, p. 22 ; voy. en outre : IOSCO, *Survey Report on regulation and oversight of auditors*, avril 2005, 33 p.).

1.2. Evolution des règles d'indépendance en Belgique

1.2.1. Indépendance du commissaire – Propositions d'amendements aux articles 133 et 134 du Code des sociétés

A. Article 133 du Code des sociétés

Le Conseil de l'IRE a continué à attirer l'attention du Gouvernement et, en particulier du Ministre de l'Economie et du Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice, sur la nécessité d'amender la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés (la loi *corporate governance*) sur les éléments suivants [1] :

– limiter le champ d'application de l'interdiction de prester certains services non audit incompatibles avec l'indépendance du commissaire aux services prestés en faveur des sociétés auditées, de leurs filiales belges et étrangères et des sociétés belges qui contrôlent la société auditée (et non pas des sociétés liées en Belgique), en vue d'être conforme à la

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 45.

volonté de la Commission européenne d'harmoniser les règles d'indépendance ;

– éviter les effets extra-territoriaux des règles nationales en n'appliquant pas les dispositions belges aux prestations réalisées par le réseau étranger du commissaire à l'égard des filiales étrangères de la société auditée ;

– calculer la règle « *one to one* » sur base globalisée ;

– permettre au comité d'audit de la société mère, en Belgique ou dans un autre Etat membre de l'OCDE, d'accorder la dérogation au niveau du groupe ;

– prévoir une règle *de minimis* pour les services non audit de faible importance (p. ex. 5 % des honoraires), comme c'est le cas dans la loi *Sarbanes-Oxley* adoptée en juillet 2002 par le Congrès des Etats-Unis, pour éviter des conséquences non souhaitées en cas de prestations de services qui n'ont pas de conséquence sur l'indépendance du commissaire ;

– limiter l'application rétroactive (deux ans) aux prestations incompatibles dont les honoraires dépassent les honoraires dans le cadre du mandat de commissaire ;

– corriger notamment les discordances entre le texte en français et le texte en néerlandais de la loi et adapter le cas échéant la syntaxe.

Le Conseil partage le point de vue de l'ACCOM selon lequel, en conclusion de l'avis interprétatif 2004/3, l'alinéa 5 de l'article 133 du Code des sociétés relatif à la règle « *one to one* » devrait être clarifié vu l'insécurité juridique actuelle.

B. Article 134 du Code des sociétés

Bien que la nouvelle Huitième Directive ne prévoit la publication des honoraires audit que dans les entités présentant un « intérêt public », le Conseil de l'IRE est favorable à la publication des honoraires du commissaire dans toute société auditée. Ceci nécessite une adaptation de l'article 134 du Code des sociétés.

Le Conseil a rappelé (*cf. infra*, point 2.5.) qu'il convient également de publier les honoraires non audit selon les catégories fixées dans la Recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes.

Le Conseil a enfin proposé une adaptation à l'article 134 du Code des sociétés visant à publier les honoraires en annexe aux comptes annuels, plutôt que dans le rapport de gestion, en tenant compte des honoraires attribués au commissaire et aux membres de son réseau :

a) par la société auditée en ce qui concerne le contrôle des comptes annuels statutaires ; et
b) par la société audité et par ses filiales, belges ou étrangères, en ce qui concerne le contrôle des comptes consolidés.

1.2.2. Avis, interprétations et circulaires du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM)

L'IRE a mis à disposition de l'ACCOM une partie de son site internet (www.ibr-ire.be rubrique « Documentation » – « ACCOM »), qui lui est réservée.

A. Avis

En 2005, l'ACCOM a rendu un avis du 18 juillet 2005 sur la base de l'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés relatif à la compatibilité d'une mission de « maintenance » de systèmes technologiques d'information financière (logiciels) avec l'interdiction faite au commissaire d'élaborer, de développer, de mettre en œuvre ou de gérer des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée.

B. Interprétations

Au cours de l'exercice 2005, l'ACCOM a approuvé les avis interprétatifs suivants :

– avis interprétatif du 6 juin 2005 relatif à la portée du ratio « *one to one* » tel que formulé à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés, dans le cas d'une société mère de droit belge dont la filiale n'est pas contrôlée par le commissaire (ou le réseau du commissaire) de la société mère ;
– avis interprétatif du 26 août 2005 relatif au calcul du ratio « *one to one* » tel que formulé à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés, après l'octroi d'une dérogation au respect de ce ratio.

C. Dérogations

En 2005, l'ACCOM a rendu cinq avis relatifs à des demandes de dérogation à la règle limitant le montant des honoraires pour la prestation de services non audit (règle « *one to one* ») visée à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés. Les avis cités ci-après ont été rendus sur base de l'article 133, alinéa 6, 2° du Code des sociétés :

– avis du 17 mai 2005 relatif à une demande de dérogation à la règle « *one to one* » et examinant dans ce contexte la compatibilité :

1) d'une mission de certification exercée en application de la norme américaine « *Statement on Auditing Standards n° 70 – Services organisations* » (SAS 70) avec les interdictions faites au commissaire de prendre une décision ou d'intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée et d'assister ou de participer à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée ; et

2) d'une mission d'avis destinée à mettre la société en mesure de se conformer à la norme britannique « *Information security management* » (BS 7799) avec les interdictions faites au commissaire de prendre une décision ou d'intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée et d'élaborer, développer, mettre en œuvre ou gérer des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée.

– avis du 6 juin 2005 relatif à une demande de dérogation à la règle « *one to one* » introduite par le commissaire d'un centre de coordination et examinant dans ce contexte la compatibilité d'une mission de consultation de nature fiscale, avec l'interdiction faite au commissaire de représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges fiscaux ou autres.

– avis du 26 août 2005 relatif à une demande de dérogation à la règle « *one to one* » et examinant dans ce contexte la compatibilité d'une mission de consultation fiscale (cadres étrangers), avec l'interdiction faite au commissaire de représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges fiscaux ou autres.

– avis du 15 septembre 2005 relatif à une demande de dérogation à la règle « *one to one* » et examinant dans ce contexte la compatibilité avec l'exercice du mandat de commissaire :

  1) d'une mission de pré-validation des procédures mises en place afin de se conformer à la Section 404 de la loi *Sarbanes-Oxley* ; et

  2) de prestations d'audit non récurrentes dans le cadre de la transition vers les normes IFRS.

– avis du 27 octobre 2005 relatif à une demande de dérogation à la règle « *one to one* » et examinant dans ce contexte la compatibilité avec l'exercice du mandat de commissaire ;

  1) d'une étude sur des prix de transfert ; et

  2) de l'accompagnement du client dans l'introduction et la défense d'une demande de *ruling* auprès du Service de Décisions anticipées en matière fiscale institué auprès du SPF Finances (incompatibilité avec l'indépendance du commissaire).

D. Circulaires

L'ACCOM a approuvé les circulaires suivantes en 2005 :

– circulaire du 21 mars 2005 reprenant les principaux éléments de procédure relatifs à l'introduction et au traitement des dossiers, ainsi que les informations dont le Comité souhaite qu'elles soient reprises dans les

demandes introduites par les commissaires, en distinguant selon les différentes hypothèses ; et

– circulaire du 27 octobre 2005 portant sur le pouvoir de contrôle du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

1.2.3. Communication aux membres relative à la règle « *one to one* »

Le 6 septembre 2005, le Conseil a adressé une communication aux membres portant sur les modalités d'application de la règle « *one to one* » visée à l'article 133, alinéas 5 et 7, du Code des sociétés.

Le Conseil avait émis un avis en 2003 [(1)] précisant que ce calcul devait s'effectuer sur une base globalisée et sur la durée du mandat de commissaire.

Le 27 octobre 2004, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) a rendu un avis interprétatif de l'application de la règle « *one to one* » [(2)] selon lequel le calcul doit s'effectuer sur une base individualisée et sur une période d'un exercice social.

Dans la communication du 6 septembre 2005, il est précisé que le Conseil de l'IRE recommande aux confrères de se conformer à l'interprétation contenue dans l'avis interprétatif de l'ACCOM du 27 octobre 2004.

Le Conseil de l'IRE a en outre proposé au législateur une clarification du Code des sociétés en prévoyant un calcul sur une base globalisée (*cf. supra*, point 1.2.1.A.). A cet égard, le Conseil a constaté avec satisfaction que l'ACCOM considère dans son avis du 27 octobre 2004 que le texte du Code des sociétés doit être clarifié.

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 44.
(2) Avis 2004/3, disponible au travers du site internet de l'IRE (www.accountancy.be – rubrique « Documentation – ACCOM »).

1.2.4. Avant-projet de recommandation relative à l'indépendance du commissaire

Le Conseil supérieur des Professions économiques a émis un avis le 25 janvier 2005 relatif à l'avant-projet de recommandation de l'IRE relative à l'indépendance du commissaire et à la transposition de la Recommandation européenne du 16 mai 2002 en la matière [(1)].

Les observations formulées dans l'avis du CSPE traitent notamment de la définition du réseau et des personnes morales présentant un intérêt public, du champ d'application de la disposition portant sur la rotation interne, de la manière dont le renvoi au comité d'audit a été formulé et des modalités de calcul du rapport entre le total des honoraires et le total des revenus.

Comme suggéré dans l'avis du CSPE du 25 janvier 2005, le Conseil de l'IRE a décidé de rédiger une norme relative à l'indépendance du commissaire après l'adoption définitive de la nouvelle Huitième Directive européenne (*cf. supra*, point 1.1.).

1.3. Adoption d'un règlement de discipline

Jusqu'à l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, il existait un règlement de discipline du 16 mars 1957 qui a été abrogé par l'arrêté royal précité du 10 janvier 1994.

Le Conseil est demandeur de disposer à nouveau d'un règlement de discipline.

Comme cela fut précisé dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 59-60), une concertation a eu lieu dans les derniers mois de l'année 2005 avec les Ministres compétents et le Conseil supérieur des Professions économiques.

Le règlement de discipline vise à tenir compte des préoccupations suivantes.

(1) Sur le sujet, voy. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 36-37.

L'article 22 de la loi du 11 janvier 1993 relative à l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, telle que modifiée par la loi du 12 janvier 2004, prévoit la compétence des instances disciplinaires pour infliger des amendes administratives aux réviseurs d'entreprises en cas de non-respect des articles 4 à 19 de la loi précitée. Cette compétence n'est pas confiée à la Commission de discipline. Vu l'extrême urgence – il s'agit d'une loi du 12 juin 2004 –, le Conseil est d'avis qu'une disposition spécifique dans ce sens doit être intégrée dans le règlement de discipline.

Enfin, la judiciarisation de notre droit disciplinaire doit être enrayée en prévoyant dans le règlement de discipline des procédures nouvelles plus adaptées. Il est également prévu entre autres l'instauration d'un mécanisme de mesure d'ordre provisoire pour les cas dans lesquels l'intérêt général requiert qu'un réviseur d'entreprises soit immédiatement et provisoirement déchargé du droit de poser des actes professionnels, l'instauration d'une « réprimande » qui, pour les affaires de moindre importance, peut directement et rapidement être utilisée par le Conseil de l'Institut et l'instauration d'un mécanisme d'effacement automatique de sanctions spécifiques et de l'instauration d'un mécanisme de réhabilitation.

L'introduction des procédures et sanctions précitées requiert que la base légale nécessaire soit inscrite dans la loi du 22 juillet 1953.

1.4. Projet d'arrêté royal « règlement d'ordre intérieur »

Ainsi que cela fut annoncé dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 57-58), le Conseil a soumis, courant 2005, au Ministre de l'Economie, ainsi qu'au Conseil supérieur des Professions économiques, un projet d'arrêté royal visant à moderniser notre règlement d'ordre intérieur.

Ce projet sera analysé dans le cadre plus global de la transposition en droit belge de la nouvelle Huitième Directive.

1.5. Loi portant dispositions diverses du 23 décembre 2005

Le Parlement a adopté le projet de loi portant des dispositions diverses du 23 décembre 2005 (*M.B.*, 30 décembre 2005 (Ed. 2)) qui contient entre autres des dispositions limitant la responsabilité civile des réviseurs et de nouvelles dispositions relatives à la protection du titre et au secret professionnel.

1.5.1. Responsabilité civile

Dans sa Communication du 21 mai 2003 renforçant l'audit légal des comptes au sein de l'Union européenne, la Commission européenne avait mis l'accent sur la nécessité d'examiner l'impact des régimes de responsabilité civile des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne.

Sur la base de l'article 30*bis* de la nouvelle Huitième Directive européenne concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, approuvée le 11 octobre 2005, la Commission européenne a entamé une étude sur les conséquences économiques des régimes de responsabilité civile des commissaires dans les différents Etats membres.

La situation antérieure en Belgique d'une responsabilité civile illimitée rendait de plus en plus difficile la souscription, par les réviseurs d'entreprises, d'une police d'assurance à des montants de prime raisonnables. Les *stakeholders* avaient par ailleurs la fausse impression que les réviseurs d'entreprises pouvaient couvrir de manière illimitée cette responsabilité, alors que les couvertures d'assurance sont par définition limitées.

Dans ce contexte, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avait suggéré dans son Memorandum au Gouvernement de 2003, de préciser la responsabilité du réviseur d'entreprises. D'autres Etats ont déjà introduit un régime limitant la responsabilité civile, tels que l'Allemagne, l'Autriche et la Grèce.

Le Président du Conseil supérieur des Professions économiques avait en 2004 déclaré à l'occasion de la publication de son rapport annuel qu'il était en faveur de préciser la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises.

Le Ministre de l'Economie avait également déclaré en 2004 au Parlement qu'il prendrait des initiatives en vue de revoir le système de responsabilité civile des réviseurs d'entreprises.

Tant le Ministre de l'Economie, que le Conseil supérieur des Professions économiques et le Service public fédéral ont joué un rôle actif tout au long de l'année 2005 pour favoriser un dialogue constructif notamment avec les représentants du secteur des assurances.

La loi du 23 décembre 2005 précise que la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises est limitée dans les missions qui leur sont réservées par la loi, à trois millions d'euros à l'égard d'entités non cotées en bourse. Ce montant est porté à douze millions d'euros pour ces mêmes missions révisorales effectuées auprès de sociétés cotées.

Cette limitation ne s'applique pas en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire de la part du réviseur d'entreprises.

Par ailleurs, il ressort du nouveau texte de loi que la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises est laissée à la liberté contractuelle des parties pour les missions qui ne leur sont pas réservées par la loi.

En vertu d'une règle déontologique adoptée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en 1996, chaque réviseur d'entreprises est tenu de souscrire une police d'assurances qui rencontre les exigences définies par l'IRE. Le Conseil envisage à bref délai de mettre à jour la circulaire du 6 septembre 1996.

1.5.2. Avis du Conseil de l'IRE concernant le *cap on liability*

A. Disposition d'ordre public

Le Conseil de l'IRE est d'avis que la disposition relative à la limitation de la responsabilité de l'article 9*bis* de la loi du 22 juillet 1953, tel que modifié par l'article 62 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions

diverses, est d'ordre public. Par conséquent, il ne peut pas être dérogé au seuil de trois et douze millions d'euros fixés à l'article 9*bis* précité.

A cet égard, l'arrêt de la Cour de cassation du 15 mars 1968 précise :

« N'est d'ordre public que la loi qui touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité, ou qui fixe, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique ou moral de la société. » [(1)].

Il ressort du commentaire à l'article 9*bis* précité, repris dans l'exposé des motifs de la loi, que cette disposition légale fixe les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique de la société, en ce qu'elle vise tout d'abord à sauvegarder la pérennité de la fonction d'audit externe des états financiers, dont nul ne contestera le rôle essentiel qu'elle joue dans le fonctionnement de notre économie. L'absence de cette disposition mettrait en péril la profession même de réviseur d'entreprises. Dans ce contexte, le commentaire à l'article précise que :

« La responsabilité civile illimitée ne renforce pas la qualité de l'audit. Un certain niveau de responsabilité est justifié mais il n'est pas responsable de s'attendre à ce que les réviseurs d'entreprises supportent le coût résultant d'une fraude de l'organe de gestion/des managers ou d'une erreur comptable au sein d'une société. Ceci menace la continuité de l'activité des commissaires personnes physiques et des cabinets d'audit. » [(2)].

Par ailleurs, à la lecture du commentaire à l'article 9*bis*, repris dans ce même exposé des motifs de la loi, une limitation de la responsabilité est également basée sur le fait que :

« Les régulateurs expriment leur inquiétude par rapport à la concentration du marché d'audit des sociétés cotées dans les cabinets d'audit internationaux, liée au risque de disparition de cabinets. » [(3)].

(1) Cass., 15 mars 1968, *Pas.*, p. 884.
(2) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2005-2006, projet de loi n° 2020/01, 11 octobre 2005, p. 37.
(3) *Ibid.*

Enfin, cette disposition permet de sauvegarder l'attractivité de la profession et dès lors le recrutement de stagiaires, futurs réviseurs d'entreprises.

Le caractère d'ordre public de la disposition implique qu'un réviseur d'entreprises ne puisse renoncer, même *a posteriori* ou dans le cadre d'une transaction, au plafonnement légal de la responsabilité. Un tel renoncement pourrait en effet ouvrir une brèche dans le système de protection *de la profession en tant que telle*, que le législateur a entendu mettre en place. De tels renoncements devront donc, le cas échéant, être considérés comme des fautes déontologiques.

B. Entrée en vigueur

En ce qui concerne l'entrée en vigueur de la limitation de la responsabilité, le Conseil est d'avis que cette limitation est d'application, conformément au droit commun, pour tout fait générateur du dommage qui s'est produit à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005, à savoir le 9 janvier 2006, et ce même pour les mandats et missions en cours.

Il est en outre important de préciser le lieu où le rapport a été signé pour déterminer de façon univoque la loi applicable. A titre d'exemple, un juge américain devrait appliquer la loi belge si le rapport est signé en Belgique. Pour éviter des confusions et des conflits de loi, il est dès lors recommandé de ne pas mentionner deux lieux de signature dans le rapport, comme par exemple « fait à Bruxelles et à New York ».

C. Missions contractuelles

Par le commentaire à l'article 9*bis* précité, le Gouvernement a confirmé l'interprétation selon laquelle la liberté contractuelle permet aux parties contractantes de définir le régime de responsabilité à propos des missions, non réservées aux réviseurs en vertu de la loi (ci-après les « missions contractuelles »). Sur le plan déontologique, il convient toutefois d'éviter des plafonnements qui aboutiraient à une exonération complète ou exagérée de la responsabilité, laquelle serait contraire à la dignité de la profession.

Par ailleurs, l'objectif de pérennité de la profession de réviseur poursuivi par le législateur à propos des missions révisorales doit également être pris en compte à propos des missions contractuelles. La liberté contractuelle concernant le régime de responsabilité des réviseurs à propos des missions contractuelles, rappelée par le Gouvernement dans l'exposé des motifs précité, implique que le réviseur doit pouvoir justifier et documenter le cas échéant toute mission contractuelle pour laquelle il accepterait une couverture supérieure à celle prévue pour les missions révisorales (trois ou douze millions d'euros), afin de garantir la pérennité de son cabinet, dans l'intérêt général poursuivi par le législateur à propos des missions révisorales.

Par conséquent, le Conseil est d'avis que la responsabilité concernant les missions contractuelles doit être déterminée contractuellement pour des montants raisonnables, qui tiennent compte de l'intérêt de chaque partie ainsi que de la volonté du législateur de garantir la pérennité de la profession de réviseur d'entreprises.

Enfin, le Conseil est d'avis qu'il convient de prévoir la possibilité de renégocier les missions contractuelles en cours pour lesquelles aucun plafonnement de la responsabilité n'est prévu, compte tenu de la volonté du législateur de sauvegarder par ce plafonnement la pérennité de la profession du réviseur d'entreprises. Il importe aussi de clarifier la situation des missions détachables des missions légales mais exécutées *de facto* dans le cadre d'une mission légale. Par exemple, l'audit d'une liasse de consolidation et un audit intermédiaire plénier peuvent être considérés comme des missions détachables du mandat de commissaire mais être exécutés dans le cadre du mandat de commissaire. La lettre de mission précisera utilement la mesure dans laquelle la responsabilité quant à ces missions détachables est ou non couverte par le plafonnement de la responsabilité quant à la mission légale elle-même.

1.5.3. Protection du titre de réviseur d'entreprises

La loi précitée du 23 décembre 2005 contient également une modification de l'article 27 de la loi du 22 juillet 1953.

Le nouvel article 27 de cette loi aligne les sanctions pénales infligées aux personnes qui utilisent de façon illégale le port du titre de réviseur d'entreprises, sur les sanctions prévues à l'égard des experts-comptables, conseils fiscaux, comptables et fiscalistes agréés. En cas de port illégal du titre, le juge peut en outre prononcer la fermeture des locaux.

1.5.4. Secret professionnel

L'article 27 de la loi de 1953 précitée tel que modifié par la loi du 23 décembre 2005 entrée en vigueur le 9 janvier 2006, facilite également le contrôle légal des comptes consolidés, en prévoyant que les commissaires des filiales et de la maison-mère d'un même groupe sont déchargés l'un envers l'autre du secret professionnel, afin d'améliorer la communication de l'information dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés.

Le texte de la loi du 23 décembre 2005 omet de préciser que ce principe puisse s'étendre aux personnes ayant à l'étranger une fonction de commissaire (alors même que ces personnes sont bien visées à l'alinéa précédent pour la seule communication d'attestations et de confirmations d'informations déjà en leur possession), ainsi qu'aux réviseurs exerçant une mission de révision de comptes consolidés sans avoir la qualité de commissaire de la société consolidante.

Ce texte modifié de l'article 27 de la loi de 1953 reprend en outre les dispositions relatives à la succession dans un dossier qui étaient déjà incluses à l'article 24, dernier alinéa de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, afin de faciliter le travail du commissaire en cas de succession dans un dossier. Il est apparu utile, à la lumière de l'expérience, de donner à cette disposition un caractère légal plutôt que réglementaire.

1.6. Organisation des professions économiques

1.6.1. Généralités

Une déclaration d'intention concernant le rapprochement de l'IEC et de l'IPCF a été signée le 16 janvier 2006 par le Ministre des Classes moyennes et le Ministre de l'Economie, par le Conseil supérieur des Professions économiques et par les Présidents et Vice-Présidents respectifs de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF. Une copie de ce texte est disponible sur le site internet de l'IRE sous la rubrique « Nouveautés – en bref ».

Quant aux professions de l'audit, l'IRE est maintenu dans son statut actuel et reste ouvert à une collaboration étroite avec les autres professions liées à l'audit (p. ex. *forensic* audit, l'audit informatique, l'audit interne, probablement les actuaires, etc.).

Des travaux ont été entamés entre les représentants de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de l'Association Royale des Actuaires Belges, de l'Institut des Auditeurs Internes, de l'ISACA Belux et de l'Institut des Auditeurs de Fraude. L'objectif poursuivi est de créer un organe commun entre les différentes professions exerçant des missions d'audit d'intérêt général.

Les principaux avantages de la reconnaissance légale des instituts et d'un organe de concertation seraient :

- le renforcement du professionnalisme ;
- le renforcement de la formation permanente ;
- des réponses apportées aux exigences du public ;
- la réalisation d'une synergie en terme de coûts de fonctionnement.

Chacun des acteurs examine actuellement quelles sont les modifications de forme à apporter à leurs instituts respectifs afin de bénéficier d'une synergie tout en préservant leurs spécificités et leur indépendance.

Ce projet de rapprochement devrait, à terme, aboutir à une organisation plus homogène de ces professions, notamment par la mise en commun d'aspects tels que le contrôle de qualité, la surveillance ou la discipline.

Le Conseil supérieur des Professions économiques participe à la mise en place de ce projet commun.

Une plus grande transparence sera réalisée de cette façon au sein des professions économiques et que le grand public aura une image plus claire des compétences respectives liées à chaque titre professionnel. Le stage, la déontologie, la formation permanente et l'organisation de la profession seront standardisés tout en tenant compte des spécificités de chaque profession.

En outre, la communication à destination des acteurs politiques et économiques de notre pays sera uniformisée et plus efficace.

1.6.2. Groupe de travail « Professions de l'audit »

Président : M. M.J. De Samblanx (Président IAF)
Représentants ARAB : Mme G. Elsen, MM. Ph. Delfosse, K. Goossens (Président ARAB) et M. Patigny
Représentants IAF : MM. J. Denolf et E.-J. Lammers
Représentants IIA : Mme E. Hostyn (Président IIA-Belgium), MM. E. Claes et C. Quievreux
Représentants IRE : MM. P.P. Berger (Vice-Président IRE) et D. Szafran (Secrétaire général IRE)
Représentants ISACA : Mme M. Garsoux, MM. G. Ataya (Président ISACA) et P. De Picker
Représentant CSPE : Mme C. Dendauw
Secrétariat scientifique IRE : Mme S. Van Bellinghen

Le Conseil a constitué un groupe de travail consacré aux professions de l'audit, composé de représentants de l'IRE, l'ARAB (Association Royale des Actuaires Belges), l'IAF (Institut des Auditeurs de Fraude), l'IIA-Belgium (*Institute for Internal Auditors*) et l'ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*), afin d'analyser la proposition de créer un comité inter-instituts de l'audit regroupant entre autres les auditeurs de fraude, les auditeurs informatiques, les auditeurs internes et les actuaires.

Ce groupe de travail s'est réuni à cinq reprises en 2005 sous la présidence de M. Michel De Samblanx.

Les travaux du groupe de travail se poursuivront en 2006.

1.7. Membres externes surveillance et contrôle de qualité [1]

A la suite de l'adoption de la Huitième Directive européenne, le Conseil de l'Institut poursuit sa réflexion en matière de participation de membres externes au sein de la Commission de surveillance et de la Commission de Contrôle de qualité.

Voir *infra*, Chapitre VII, point 7.2. et Chapitre VI, point 6.7.

1.8. Lutte contre la fraude

1.8.1. Colloque commun entre les trois Instituts et le Secrétaire d'Etat Hervé Jamar

Comme cela avait été annoncé l'année passée [2], une journée d'études a été organisée en commun par l'IEC, l'IPCF et l'IRE le 17 mai 2005, sous l'égide de Monsieur le Secrétaire d'Etat à la Modernisation des Finances et à la Lutte contre la fraude fiscale, Monsieur Hervé Jamar.

Le thème de la journée était « Le fisc et les professionnels du chiffre : perspectives d'un dialogue commun ». On estime à ± 1.500 personnes les professionnels du chiffre et fonctionnaires présents.

Au cours de la journée, une « déclaration d'intention » a été signée par les Présidents des trois Instituts dans laquelle la volonté des Instituts de renforcer la lutte contre la fraude fiscale a été réaffirmée.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, Chapitre I, point 1.12., p. 71-72 et IRE, *Rapp. annuel*, 2004, Chapitre VI, point 6.8., p. 193.
(2) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 72.

Le 15 juillet 2005 un document cadre intitulé « *Protocole d'accord de concertation relatif à la lutte contre la fraude fiscale et à la modernisation des Finances, conclu entre les Administrations fiscales du SPF Finances et les Instituts des Professions Economiques* » [1] a été établi. L'IRE a participé à l'établissement de cet accord de concertation.

L'IRE considère que les missions légales qu'assume le réviseur d'entreprises comportent des spécificités qui différencient ce professionnel des autres « professions du chiffre » dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. C'est la raison pour laquelle l'IRE a signé un document séparé tout en manifestant son soutien total au texte signé par l'IEC et l'IPCF.

Le texte, signé par le Président de l'IRE, Monsieur André Kilesse, est libellé comme suit :

> *« L'IRE, pour les aspects liés à l'exercice de la profession de réviseur et dans le respect des obligations légales et réglementaires qui lui est propre, partage l'objet du présent protocole et souligne que de nombreuses règles européennes et belges applicables aux réviseurs règlent de manière approfondie la manière dont les réviseurs contribuent à la lutte contre la fraude (cf. notamment l'article 138 du Code des sociétés et la recommandation du Conseil de l'IRE du 5 juin 1998 relative aux fraudes et actes illégaux). ».*

1.8.2. Table ronde avec le CSPE

Le CSPE a organisé le 20 juillet 2005 une table ronde avec les représentants de l'IRE, l'IEC et l'IPCF concernant le suivi de la lutte contre la fraude fiscale évoquée entre autres lors d'une question parlementaire du

(1) Le texte est consultable sur l'internet à l'adresse suivante : www.ibr-ire.be/fra/download.aspx?type=1&id=1976&file=1751.

27 avril 2005 au Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances [1] et d'une question parlementaire du 23 novembre 2004 au Ministre de l'Economie [2].

A la suite de cette table ronde, le CSPE a en outre adressé un questionnaire à l'IRE, l'IEC et l'IPCF concernant la jurisprudence disciplinaire, auquel les trois Instituts ont répondu.

Le Président du CSPE a rencontré le Vice-Président, le Secrétaire général et les Directeurs généraux des trois Instituts le 9 décembre 2005.

Les questions suivantes ont été débattues, à la suite des réponses de l'IRE et de l'IPCF au questionnaire du CSPE en matière disciplinaire adressée aux trois Instituts :

1. informations statistiques relatives aux décisions disciplinaires et aux dossiers de surveillance ;
2. ventilation selon les types de plaintes ;
3. réduction de la durée moyenne de traitement de certains dossiers ;
4. analyse de jurisprudence disciplinaire ;
5. éventuelle levée du secret professionnel entre Instituts pour les membres ayant une double (ou triple) appartenance ;
6. éventuelle information des Instituts par les parquets en cas de procédure pénale à l'encontre d'un des membres des Instituts.

Le nombre de condamnations de réviseurs d'entreprises en discipline pour fraude fiscale a été demandé par le CSPE et M. Van der Maelen. Ces informations ne sont pas immédiatement disponibles mais le Conseil s'est engagé à sélectionner cette information statistique à partir du 1er janvier 2006.

---

(1) Question n° 758 de M. Dirk Van der Maelen du 27 avril 2005 (N) au Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances relative aux « plaintes du fisc aux instituts professionnels », *Q.R.*, Ch. repr., 2004-2005, 51 – 081, p. 13620-13621.

(2) Question n° 178 de M. Dirk Van der Maelen du 23 novembre 2004 (N) au Ministre de l'Economie, de l'Energie, du Commerce extérieur et de la Politique scientifique relative au « contrôle disciplinaire d'experts-comptables, de comptables, de conseils fiscaux et de réviseurs d'entreprises », *Q.R.*, Ch. repr., 2004-2005, 51 – 059, p. 9306-9307.

1.9. Lutte contre le blanchiment de capitaux

1.9.1. Contexte

En Belgique, la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme a été concrétisée par une loi du 11 janvier 1993, laquelle fut modifiée à de nombreuses reprises [1] et pour la dernière fois le 12 janvier 2004 [2]. Un certain nombre de dispositions visent spécifiquement les réviseurs ou l'Institut (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 73-76 et p. 150-153).

Le 20 septembre 2005 a été adoptée au Conseil européen de Bruxelles la Troisième Directive anti-blanchiment dont la publication est intervenue le 25 novembre 2005, les Etats membres devant la mettre en œuvre pour 2007 (*cf. infra*, point 1.9.5.) [3].

Les nouvelles dispositions introduites par la loi du 12 janvier 2004, entrèrent en vigueur dès février 2004. Toutefois, l'article 38 de ladite loi prévoyait une exception en remplaçant l'article 24 de la loi du 11 janvier 1993 par la disposition suivante :

> *« Art. 24. L'identification ou la vérification de l'identité des personnes physiques et morales qui, au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 12 janvier 2004 (...), ont la qualité de client ordinaire d'un organisme ou d'une personne visés aux articles 2, 2bis, 1° à 4° et 2ter, au sens de l'article 4 devra se faire dans l'année de l'entrée en vigueur de la loi du 12 janvier 2004 modifiant la loi du 11 janvier 1993 (...) ».*

Les réviseurs (visés à l'art. 2*bis*, 3°), avaient jusqu'en février 2005 pour se conformer à toutes les dispositions nouvelles de la loi.

---

(1) Son extension aux réviseurs d'entreprises date d'une loi du 10 août 1998 (*M.B.*, 15 octobre 1998).

(2) Loi du 12 janvier 2004 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, la loi du 22 mars 1993 relative aux statuts et au contrôle des établissements de crédit et la loi du 6 avril 1995 relative au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires financiers et conseillers en placement (*M.B.*, 23 janvier 2004 (Ed. 2)).

(3) Le texte de la Directive a été mis sur le site internet de l'IRE : www.ibr-ire.be/fra/nieuws_europese_unie.aspx ?id=2211.

1.9.2. Conclusions de la journée d'études commune avec la CTIF

Une journée d'études consacrée à « La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme : la CTIF et le réviseur » a été organisée le 22 novembre 2005 conjointement par la CTIF et l'Institut.

Un ouvrage édité par la Charte a été publié à l'occasion de cette journée d'études.

A la suite de cette journée, les modalités pratiques destinées aux réviseurs, décrites dans une note d'orientation (*cf. infra*, point 1.9.4.), ont été adaptées, notamment pour répondre davantage aux attentes du GAFI, principalement en ce qui concerne le rôle de l'Institut.

1.9.3. La lutte contre le blanchiment et les obligations de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

L'Institut devra contrôler l'application de la législation anti-blanchiment par ses membres et cela, dans le cadre du contrôle de qualité qu'il exerce sur ceux-ci. Le « *Know Your Customer* », les procédures d'acceptation de clientèle et les programmes de formation des collaborateurs seront examinés dans le contexte du contrôle de qualité.

En cas de plainte, la Commission de surveillance prendra également connaissance des procédures et mesures prises par les confrères.

De plus, l'IRE assurera l'information et la formation permanente à ses membres dans le domaine de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme conformément aux dispositions de la loi du 22 juillet 1953.

La loi ne prévoit pas que l'IRE soit informé par un membre de la déclaration qu'il aurait faite à la CTIF. Toutefois dans sa note d'information du 3 novembre 2005 (T1005F) destinée aux réviseurs d'entreprises, la CTIF précise *in fine* : « *Pour l'application de l'article 22 de la loi, la CTIF peut fournir toutes les informations utiles à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, conformément à l'article 17, § 2, alinéa 3 de la loi.* ».

Il faut donc envisager d'ajouter au projet actuel du règlement de discipline un chapitre supplémentaire relatif à cette obligation d'information.

1.9.4. La lutte contre le blanchiment de capitaux : une note d'orientation pour les réviseurs

A. Rappel législatif

Dans le cadre de la lutte anti-blanchiment, la Belgique a opté pour un système principalement administratif et incluant un volet préventif et un volet répressif. L'essentiel du volet préventif est contenu dans la loi du 11 janvier 1993, telle que modifiée par la loi du 12 janvier 2004 ; le volet répressif est repris à l'article 505 du Code pénal.

Depuis le 25 octobre 1998, date de l'entrée en vigueur de la loi du 10 août 1998 (*M.B.*, 15 octobre 1998), les réviseurs d'entreprises sont inclus dans le système préventif belge.

La loi du 12 janvier 2004 prévoit que, depuis février 2004, les « simples soupçons » suffisent pour fonder une déclaration à la CTIF par un réviseur (*cf.* l'art. 14*bis* de la loi de 1993), tel que mentionné dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 73-75). Cette loi introduit dans le droit belge les dispositions de la Deuxième Directive anti-blanchiment (Directive 2001/97/CE) (1) ainsi que les 40 Recommandations (2) (mises à jour le 20 juin 2003) du Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI) (3).

La loi belge a ainsi largement anticipé sur la Troisième Directive (adoptée le 20 septembre 2005 au Conseil de l'Union de Bruxelles) (4) qui a pour objectif d'adapter le droit communautaire actuel aux 40 Recommandations du GAFI (*cf. infra*, point 1.9.5.).

---

(1) Directive 2001/97/CE du Parlement européen et du Conseil du 4 décembre 2001 modifiant la Directive 91/308/CEE du Conseil, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux – Déclaration de la Commission, *J.O.U.E.*, L. 344, du 28 décembre 2001, p. 76-82.

(2) www.fatf-gafi.org/document/28/0,2340,fr_32250379_32236930_33658140_1_1_1_1,00.html.

(3) GAFI, le Groupe d'action financière, a été créé au sommet du G-7 à Paris en 1989. C'est un organisme intergouvernemental, créé au sein de l'OCDE, qui a pour objectif de concevoir et de promouvoir, aussi bien à l'échelon national qu'international, des stratégies de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

(4) Directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (*J.O.U.E.*, L. 309, du 25 novembre 2005, p. 15-36), accessible sur l'internet à l'adresse suivante : europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/fr/oj/2005/l_309/l_30920051125fr00150036.pdf.

B. Des modalités pratiques pour les réviseurs

Le Conseil a constitué en 2004 une commission qui a analysé les différentes législations nationales et internationales applicables en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux.

Une note d'orientation a été réalisée et a été approuvée par le Conseil. Cette note (reprise en annexe au présent rapport annuel) définit les modalités d'application pour les réviseurs d'entreprises des dispositions de la loi du 11 janvier 1993, telle que modifiée par la loi du 12 janvier 2004. Ce document répond aux souhaits du législateur qui stipule que l'Institut doit préciser certaines modalités d'application de la loi [(1)].

Entre 2000 et 2005, la CTIF a, par ailleurs, émis à l'attention des membres 12 notes d'information relatives aux pays non-coopératifs et 2 notes relatives à la mise en œuvre de la loi du 11 janvier 1993, telle que modifiée par la loi du 12 janvier 2004, par les réviseurs d'entreprises. Tous ces documents sont accessibles sur l'internet à l'adresse suivante : www.ctif-cfi.be/fr/index.htm sous la rubrique : notes d'information, réviseurs d'entreprises.

Les notes d'information les plus substantielles sont celles relatives à la mise en œuvre de la loi du 11 janvier 1993, telle que modifiée par la loi du 12 janvier 2004. La note du 11 février 1999 a été transmise aux membres par voie de communication du Président en date du 10 mars 1999 et la note du 3 novembre 2005 a été placée sur l'extranet de l'Institut et transmise par courriel le 1er décembre 2005 (E-zine de novembre 2005).

1.9.5. L'adoption de la Troisième Directive anti-blanchiment

Le 20 septembre 2005 a été adoptée au Conseil de l'Union européenne de Bruxelles, la Troisième Directive anti-blanchiment (publiée au *J.O.U.E.*

(1) *Cf.* les articles 4, § 6 (l'Institut précise les modalités d'application pour les membres concernant l'identification des clients) ; l'article 5, § 2 (l'Institut précise les modalités d'application pour les membres concernant l'identification des clients personnes morales ou dont il est douteux qu'ils agissent en nom propre) ; l'article 6*bis*, alinéa 2 (l'Institut précise les modalités d'application pour les membres concernant l'identification des clients qui ne sont pas physiquement présents).

le 25 novembre 2005). Les Etats membres devront la mettre en œuvre pour 2007 au plus tard.

En vertu de la Troisième Directive, les Etats membres devront :

– inclure dans la définition du blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme ;
– étendre l'application du dispositif aux fiducies et aux intermédiaires d'assurance ;
– introduire un système « d'obligation simplifiée de vigilance » [(1)] ;
– interdire la tenue de comptes anonymes.

La Directive s'appliquera aux personnes physiques ou morales négociant des biens, dans la mesure où les paiements sont effectués en espèces pour un montant de 15.000 EUR ou davantage, que la transaction soit effectuée en une fois ou sous la forme d'opérations fractionnées.

1.9.6. L'évaluation de la Belgique par le GAFI en juin 2005 et le suivi des recommandations du GAFI par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

Lors de la réunion plénière du GAFI tenue à Singapour du 6 juin au 10 juin 2005, le GAFI a traité et approuvé le « *Troisième Rapport d'Evaluation Mutuelle de la Lutte Anti-Blanchiment de Capitaux et contre le Financement du Terrorisme – Belgique* ». Le rapport a été réalisé dans le cadre du troisième cycle d'évaluations pour le GAFI.

A l'issue de cet examen, la Belgique a été félicitée par le Président du GAFI, Monsieur J.L. Fort, qui a souligné le haut degré de conformité du système belge de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Il est néanmoins certain que des efforts restent à faire dans les domaines où la Belgique n'a pas été considérée entièrement conforme. En juin 2006, la Belgique devra faire rapport sur le suivi législatif, réglementaire

(1) Cette disposition fait actuellement l'objet d'une procédure de comitologie qui devra s'achever au plus tard en 2007. Il est possible qu'à l'issue de celle-ci la Belgique ne doive procéder à aucune modification légale pour se conformer à la Directive sur ce point.

ou opérationnel, donné aux recommandations et commentaires faites par le GAFI. Des réunions de travail entre la CTIF et les autorités de régulation, dont l'Institut, seront dès lors nécessaires. Les modifications déjà intervenues en termes de contrôle de qualité et de modalités pratiques d'application de la loi du 11 janvier 1993 devraient largement répondre aux attentes du GAFI.

L'Institut, d'après le rapport du GAFI de juin 2005 [1] (p. 13, n° 33), avait déjà pourtant été remarqué par les évaluateurs parmi les professions non-financières en ces termes : « *Seul l'Institut des Reviseurs d'Entreprises semble avoir le pouvoir de vérifier l'application de la loi LAB/CFT (lutte anti-blanchiment de capitaux et contre le financement du terrorisme).* ».

Par ailleurs, à l'occasion d'une enquête sur le respect de la législation anti-blanchiment, le GAFI a émis quelques recommandations à l'égard de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de leurs membres.

D'abord, le GAFI se demande si l'Institut dispose de ressources suffisantes pour accomplir sa mission de contrôle et souligne qu'un effort reste à fournir par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en application des articles 4, § 6, 5, § 2 et 6*bis* de la loi du 11 janvier 1993.

Le GAFI considère également que la circulaire du 22 novembre 2004 qui abroge et remplace l'ensemble des circulaires de la CBFA en matière de lutte contre le blanchiment pourrait utilement servir de guide pratique pour l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans le développement des modalités d'application des obligations issues de la loi du 11 janvier 1993. Enfin, le GAFI demande à l'Institut de porter à la connaissance de ses membres les circulaires émises par la CBFA [2].

Pour répondre à ces remarques formulées par le GAFI, l'Institut rappelle d'abord qu'une journée d'études a été consacrée à la lutte contre le

(1) www.fatf-gafi.org/dataoecd/54/18/35055461.pdf.
(2) Pour l'exposé détaillé des recommandations et commentaires du GAFI à l'égard de l'IRE, *cf.* A. Kilesse et J.C. Delepiere (Ed.); *La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme*, Bruges, la Charte, 2005, et en particulier les numéros 364, 365, 379, 381 et 382.

blanchiment et le financement du terrorisme le 22 novembre 2005, qui a donné lieu à un ouvrage adressé à tous les réviseurs d'entreprises.

Par ailleurs, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a constitué en son sein une commission spécifique qui, sur base des conclusions de la journée d'études, élaborera des recommandations concrètes à l'attention des membres de la profession.

Il importe aussi de souligner que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises comprend deux commissions qui exercent un contrôle du suivi de la législation anti-blanchiment. La Commission de Contrôle de qualité examine la correcte observation des exigences de la profession, en ce compris les obligations de la loi anti-blanchiment. La Commission de surveillance traite, quant à elle, toutes les plaintes qui sont envoyées par la CTIF.

Enfin, signalons que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises adresse à ses membres les principales circulaires et notes d'information émises par la CTIF et les publie sur son site internet (p. ex. la note d'information du 3 novembre 2005 destinée aux réviseurs et qui concerne leurs obligations de déclaration à la CTIF).

1.9.7. Modification de la liste des pays non-coopératifs

Le 29 avril 2005, la CTIF a transmis à l'Institut une « note d'information destinée aux réviseurs d'entreprises », disponible sur le site internet depuis le 9 mai 2005.

Cette note, comme les précédentes (8 janvier, 24 mars et 22 juillet 2004) a pour but d'informer les réviseurs des évolutions de la liste de « pays non-coopératifs » arrêtée par le GAFI avec lesquels les transactions sont considérées comme suspectes.

1.10. Contacts entre l'IRE et ses membres – intervention d'un conseil

1.10.1. Intervention d'un avocat dans l'échange de correspondances

Il appartient au confrère de répondre personnellement aux courriers ou à une injonction adressés par l'Institut. Ceci ne prive nullement le confrère

de la possibilité de prendre un avis auprès d'un conseil, sans que celui-ci puisse se substituer au réviseur dans la correspondance avec l'Institut.

1.10.2. Intervention d'un conseil dans le cadre de la surveillance et du contrôle de qualité

Un confrère convoqué est tenu de comparaître personnellement devant la Commission de surveillance et devant la Commission de Contrôle de qualité, sans l'assistance d'un avocat ou d'un confrère.

Par contre, conformément à l'article 20, § 3, dernier alinéa de la loi du 22 juillet 1953, le confrère peut se faire assister par un avocat ou un confrère durant la procédure devant la Commission de discipline et devant la Commission d'appel, mais il n'est pas autorisé à se faire représenter par son conseil. La comparution personnelle est donc obligatoire (*cf. infra*, point 15.7.).

1.11. Directive européenne relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles

La Directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles a été publiée au *J.O.U.E.* le 30 septembre 2005.

Cette Directive est relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles obtenues dans l'Etat membre d'origine et reconnues automatiquement dans le cadre de l'exercice de la profession dans l'Etat membre d'accueil.

La reconnaissance des qualifications professionnelles par l'Etat membre d'accueil permet au bénéficiaire d'accéder dans cet Etat membre à la même profession que celle pour laquelle il est qualifié dans l'Etat membre d'origine et de l'y exercer dans les mêmes conditions que les nationaux.

Cette Directive n'est pas d'application pour les activités de contrôle légal des comptes dans la mesure où des dispositions spécifiques sont prévues séparément dans la Huitième Directive [1].

(1) Voy. sur ce sujet la *fact sheet* (FST005) publiée courant 2005 disponible sur le site internet www.fee.be.

L'article 2 de la Directive 2005/36/CE prévoit, en effet, une exception quant au champ d'application de la Directive :

> *« 3. Lorsque, pour une profession réglementée déterminée, d'autres dispositions spécifiques concernant directement la reconnaissance des qualifications professionnelles sont prévues dans un instrument distinct du droit communautaire, les dispositions correspondantes de la présente Directive ne s'appliquent pas. ».*

Les autres activités (missions particulières) tombent sous le champ d'application de la Directive. Une série de questions pratiques se poseront dans le cadre de prestation de services par des professionnels du pays d'origine dont le titre n'est pas équivalent à celui de contrôleur légal des comptes. L'analyse de ces implications concrètes doit encore être étudiée notamment au niveau européen.

La Directive vise tant l'établissement dans l'état d'accueil que la prestation temporaire et occasionnelle de services.

En ce qui concerne l'établissement, dans le cas où des différences substantielles existeraient en matière de formation professionnelle, une période d'adaptation ou un test d'aptitude portant sur la connaissance des lois et réglementations locales de l'état d'accueil est prévu. Un test d'aptitude est prévu par l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

En ce qui concerne la libre prestation de services, ces services doivent être fournis sous le titre professionnel de l'état d'accueil.

1.12. Concurrence au sein des professions libérales

Le Conseil a été informé par le Service de la concurrence que celui-ci examine l'état de la réglementation applicable aux réviseurs d'entreprises, notamment en matière de publicité et d'accès à la profession.

Ces travaux se poursuivront en 2006.

Il est également renvoyé au point 4.7. du présent rapport annuel, relatif aux travaux du FVIB en la matière.

1.13. Evolution de la police d'assurance collective

La police collective, entrée en vigueur le 1er janvier 2005 pour un terme d'une année a été reconduite tacitement le 1er janvier 2006 pour un an.

Lors de la réunion annuelle de la Commission Police collective, six dossiers ont été analysés avec le nouvel assureur. Cette Commission est composée en plus de l'assureur et des courtiers d'assurance, du confrère H. Fronville qui assure la présidence et des confrères G. Arcelin, F. Caluwaerts et H. Van Impe, assistés de messieurs D. Szafran et E. Vanderstappen.

Etant donnée la grande difficulté pour l'IRE de trouver un assureur à la suite de l'arrivée à échéance au 31 décembre 2004 de la police antérieure couvrant la responsabilité civile professionnelle des réviseurs, le Conseil était demandeur d'une limitation de la responsabilité civile professionnelle du réviseur d'entreprises (1).

L'article 62 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 30 décembre 2005) modifie l'article 9*bis* de la loi du 22 juillet 1953 en ce que la responsabilité civile professionnelle est plafonnée auprès d'une société non cotée à un montant de trois millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement de missions qui sont réservées par ou en vertu de la loi aux réviseurs d'entreprises, porté à douze millions d'euros auprès d'une société cotée (*cf. supra*, point 1.5.1.).

A la lumière de l'évolution des dispositions légales, une analyse de la police d'assurance collective devra être effectuée en 2006 afin de répondre aux nouvelles conditions du marché.

La police actuelle prévoit une couverture d'un montant de 1,7 millions d'euros. A la suite de la nouvelle disposition légale, ce montant sera porté à trois millions d'euros et à douze millions d'euros.

Dans le cadre de ses compétences, le Conseil interdira aux cabinets qui optent pour la limitation de trois millions d'euros, d'exercer un mandat de commissaire dans les sociétés cotées.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 55-57.

1.14. Experts judiciaires : propositions de lois, réactions

En ce moment, il existe sept propositions de lois qui ont toutes pour but de modifier les dispositions du Code judiciaire concernant l'expertise judiciaire. Ces sept propositions ont fait l'objet d'un avis du Conseil supérieur de la Justice du 26 juin 2005 [(1)].

Le Conseil supérieur de la Justice n'a pas rendu d'avis concernant une huitième proposition de loi 1806/001 du 25 mai 2005. Cette proposition de loi comprend une disposition selon laquelle une commission d'avis établit une liste d'experts. Cette commission est présidée par un magistrat, un avocat et un expert désigné dans la spécialisation concernée sur proposition d'un ordre professionnel ou le cas échéant d'une organisation professionnelle.

Aucune proposition de loi ne concerne l'octroi d'un « monopole » à un expert.

Les principales lignes directrices de l'avis du Conseil supérieur de la Justice sont :

1. l'établissement d'une liste d'experts au niveau de la Cour d'appel ;
2. la connaissance des règles juridiques concernant l'expertise judiciaire et ce également pour des professionnels autres que des experts médicaux ;
3. les dispositions transitoires pour les experts désignés actuellement ;
4. la possibilité pour un juge de désigner un expert en dehors de la liste ;
5. la possibilité pour les parties de présenter un expert.

En collaboration avec l'IEC, l'IRE a adressé un courrier à Madame Laurette ONKELINX, Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice, dans lequel ils expriment leur inquiétudes à propos de mesures qui viseraient à accorder à un nouvel institut toute forme de monopole de missions d'expertise judiciaire en relation avec les matières comptables et financières.

Le 18 novembre 2005, un colloque a été organisé par le Collège National des Experts Judiciaires de Belgique sur le sujet « L'expert et la Justice ».

(1) www.csj.be.

Les Présidents de l'IRE et de l'IEC ont rencontré le Président et le Vice-Président du Collège National des Experts Judiciaires de Belgique pour confirmer leurs préoccupations quant à la création d'un nouvel institut dont une partie des membres seraient des professionnels comptables.

1.15. Déontologie

1.15.1. La possibilité pour un réviseur d'entreprises d'accepter la qualité de membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale

Un confrère souhaite l'avis de la Commission juridique quant à savoir si un réviseur d'entreprises peut faire partie d'un conseil de surveillance créé au sein d'une société européenne à structure duale et, en l'occurrence, d'un comité d'audit institué au sein de ce conseil de surveillance. Le réviseur d'entreprises en question n'est pas commissaire dans la société européenne et ne l'a pas été non plus au cours des deux années précédentes. Selon le confrère qui pose la question, il semble qu'une réponse positive doive être apportée du fait que la loi du 22 juillet 1953 ne prévoit une incompatibilité qu'avec la fonction d'administrateur (art. 7*bis*, 2°) et que dans une société européenne à structure duale, c'est le conseil de direction qui est légalement investi des compétences du conseil d'administration.

L'article 912 du Code des sociétés stipule :

« Le conseil de surveillance forme un collège. Il élit en son sein un président.

Le conseil de surveillance contrôle la gestion assurée par le conseil de direction.

Il ne peut pas exercer lui-même le pouvoir de gestion, ni représenter la société à l'égard des tiers. Toutefois, il représente la société dans les litiges entre elle et les membres du conseil de direction ou l'un d'eux. ».

D'un point de vue légistique, la Commission juridique est d'avis que le réviseur d'entreprises est autorisé à être membre dudit comité, étant donné que cette hypothèse n'est pas expressément visée par l'article 7*bis* de la loi du 22 juillet 1953 et que dès lors, l'interdiction faite par l'article susmentionné ne doit pas être interprétée de manière extensive. Le conseil de sur-

veillance contrôle en effet le conseil de direction et n'exerce dès lors pas de tâches de gestion. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil se range à l'idée que ce qui n'est pas expressément interdit par la loi est autorisé.

Une étude comparative du droit en vigueur en Allemagne, aux Pays-Bas et en France montre d'ailleurs qu'en Allemagne, le *Wirtschaftsprüfer* peut siéger dans les organes de surveillance. Aux Pays-Bas, cela n'est pas admis pour l'*accountant*, sauf cas exceptionnels. En France, cela ne serait pas autorisé pour un *commissaire aux comptes*, mais en fonction d'un raisonnement *a contrario* qui n'est guère convaincant.

Le Conseil conclut que le réviseur d'entreprises peut être membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale, sauf lorsque les statuts s'écartent de la formulation des compétences reprise dans le Code des sociétés et qu'ils modifient à ce point les rapports entre les organes de la société que les membres du conseil de surveillance peuvent être considérés comme des administrateurs de fait.

Il découle de ce qui précède qu'un réviseur d'entreprises ne peut être membre du conseil de surveillance d'une société européenne que lorsque ledit conseil de surveillance n'exerce qu'une surveillance et ne pose pas d'actes de gestion.

1.15.2. La possibilité pour un réviseur d'entreprises de siéger au sein du comité consultatif d'une fondation étrangère

Un confrère souhaite que l'Institut lui précise si, en tant que réviseur d'entreprises, il peut siéger au sein du comité consultatif d'une fondation étrangère, et cela, à la demande d'une personne auprès de laquelle il n'exerce pas la fonction de commissaire mais qui a des fonds dans cette fondation étrangère.

La Commission juridique rappelle le point de vue du Conseil concernant le fait pour un réviseur d'entreprises d'être membre du conseil d'administration d'une ASBL. Le Conseil de l'IRE estime qu'un réviseur d'entreprises peut être *administrateur* d'une ASBL à condition que l'objet de l'ASBL ne consiste pas en une activité commerciale ou d'entreprise (IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 51-52).

Etant donné le peu d'informations disponibles concernant l'objet, la composition et les compétences du comité consultatif évoqué, le Conseil,

sur proposition de la Commission juridique, part de l'hypothèse que la gestion de fonds par la fondation étrangère constitue une activité commerciale. Dans cette hypothèse, un réviseur d'entreprises ne sera autorisé à être *membre* du comité consultatif qu'à la condition que ce comité ne pose pas d'actes de gestion.

1.15.3. Secret professionnel dans les relations entre un réviseur et un curateur

Un confrère se demande si le réviseur d'entreprises est ou non tenu au secret professionnel vis-à-vis du curateur.

En général, le réviseur d'entreprises, lorsqu'il n'est pas tenu au secret professionnel vis-à-vis d'une personne déterminée, par exemple le juge d'instruction, a le choix de communiquer ou non ses documents de travail. Vis-à-vis d'une personne à l'endroit de laquelle le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel, comme par exemple le procureur du Roi, le réviseur d'entreprises n'a pas le choix. Il ne peut rien communiquer, sous peine de violer le secret professionnel.

S'agissant de la question de savoir si le réviseur d'entreprises serait *tenu* au secret professionnel vis-à-vis du curateur, le Conseil se demande quel est le statut du curateur. Le curateur peut être considéré comme le représentant aussi bien du failli que des créanciers. Cette approche classique est toutefois mise en question (*cf.* p. ex. Ph. Ernst, « De organen van faillissement » in *Faillissement & Gerechtelijk Akkoord : het nieuwe recht*, H. Braeckmans, E. Dirix et E. Wymeersch (Ed.), Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1998, p. 321, n° 17 ; I. Verougstraete (Ed.), *Manuel de la faillite et du concordat*, Bruxelles, Editions Kluwer, 2003, p. 260-261, n° 387).

Le Conseil note en outre que le curateur n'est pas lui-même tenu au secret professionnel et qu'en vertu de l'article 36 de la loi sur les faillites du 8 août 1997, le procureur du Roi peut demander au curateur de lui fournir toutes les informations qu'il juge utiles. Si le curateur transmet au procureur du Roi les informations demandées au, et obtenues du réviseur d'entreprises, le risque existe qu'une action en responsabilité puisse être intentée contre le curateur et, à titre accessoire, contre le réviseur d'entreprises.

Compte tenu des incidences pénales possibles (p. ex. abus de biens sociaux) liées à la communication de documents à caractère « confidentiel » (p. ex. aveu), il est donc recommandé que le réviseur d'entreprises ne communique pas lesdits documents au curateur.

Pour ce qui est des documents connus du public ou ceux dont la communication n'est pas susceptible de porter préjudice à des tiers, le Conseil est d'avis que cela ne pose pas de problème.

Le Conseil tient à rappeler que le secret professionnel vise les données confidentielles et selon l'avis de la Commission juridique, il y a lieu d'examiner la nature des données pour apprécier le caractère confidentiel.

In concreto, deux hypothèses doivent être distinguées :

1) les documents confiés au commissaire par la société.
   S'il s'agit de données publiques (p. ex. des comptes annuels déposés, les rapports publiés aux Annexes du *Moniteur belge*), le secret professionnel n'est pas d'application. Il en est autrement si les données ont été communiquées au commissaire par un employé ou un administrateur. En cette hypothèse, le commissaire est tenu au respect du secret professionnel, également à l'égard de l'organe de gestion.

2) les documents créés par le commissaire.
   Il s'agit par exemple d'une lettre de confirmation ou d'une confirmation de soldes. Ce type de document est effectivement couvert par le secret professionnel.

En conséquence, aucun accès ne peut être accordé aux documents de travail lorsqu'ils contiennent des données confidentielles.

1.15.4. Interprétation de l'article 18*quinquies* de la loi du 22 juillet 1953 : notion de « procédure judiciaire »

L'obligation légale telle que stipulée à l'article 18*quinquies* de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises contraint le réviseur d'entreprises à faire part à l'IRE des procédures judiciaires qui sont intentées contre lui.

En exécution de cette prescription légale, l'article 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, tel que modifié par l'arrêté royal du 12 mars 2000 (*M.B.*, 28 mars 2000), dispose que le réviseur d'entreprises est censé communiquer au Conseil de l'Institut l'existence de la procédure au plus tard un mois après l'introduction de cette procédure.

Ces dispositions partent du principe que le tribunal est saisi formellement de l'action par un acte introductif d'instance.

La question se pose de savoir quand le réviseur d'entreprises est censé communiquer l'existence d'une enquête pénale (qui ne se terminera pas nécessairement par une procédure correctionnelle) lorsqu'elle n'est pas introduite par une citation.

Peut-on considérer qu'en matière pénale, l'inculpation formelle constitue le point de départ d'une procédure judiciaire ? Ou la communication à l'IRE de la « citation » émise par la suite doit-elle être retenue comme répondant de manière suffisante aux prescriptions légales et réglementaires susdites ?

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil établit une distinction entre les affaires pénales et les affaires civiles. Une action pénale est en principe introduite par le ministère public. Dans les affaires pénales, le ministère public a en effet pour tâche d'exiger l'application de la loi pénale. Par ailleurs, une action pénale peut aussi être initiée par la partie civile lorsque celle-ci introduit une plainte avec constitution de partie civile.

En matière pénale, le Conseil estime donc que non seulement à l'occasion d'une mise en accusation formelle (p. ex. renvoi par la Chambre du conseil), mais aussi d'une inculpation formelle ou d'une plainte avec constitution de partie civile, le réviseur d'entreprises qui en fait l'objet est tenu, aux termes de l'article 18*quinquies* de la loi du 22 juillet 1953, d'en informer l'Institut.

En matière civile, toute action – même « irréaliste » – intentée contre un réviseur d'entreprises doit être communiquée à l'Institut.

D'après le Conseil, le réviseur d'entreprises doit, tant en matière pénale que civile, aviser immédiatement l'Institut de toute action intentée contre lui/elle.

Le Conseil souhaite par ailleurs qu'il y ait une communication directe par les instances judiciaires aux autorités disciplinaires des informations visant une personne à l'encontre de laquelle une action est intentée. Des contacts en vue d'une adaptation des dispositions législatives et/ou des pratiques judiciaires, ont été pris en ce sens.

1.15.5. Compatibilité du mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA/OCM avec la profession de réviseur d'entreprises

Un confrère pose la question à la Commission juridique de savoir si le mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA/OCM est compatible avec la profession de réviseur d'entreprises.

La Commission juridique rappelle l'avis du Conseil publié dans le *Rapport annuel*, 1998 (p. 46-47) selon lequel il n'est pas interdit que l'Office de Contrôle des Assurances (OCA) puisse faire appel à un réviseur d'entreprises pour lui attribuer un mandat spécifique d'administrateur.

La question est de savoir si ceci peut être étendu à la fonction d'administrateur provisoire attribué par la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA) ou l'Office de Contrôle des Mutualités (OCM).

Selon l'avis du Conseil, sur proposition de la Commission juridique, le mandat d'administrateur provisoire ne doit pas être assimilé à celui d'administrateur d'une société commerciale et ne tombe dès lors pas sous l'interdiction de l'article 7*bis*, 2° de la loi du 22 juillet 1953. La Commission juridique apporte ci-dessous les arguments suivants :

1. les restrictions aux droits économiques au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) doivent être interprétées de manière restrictive ;

2. concernant le dépôt et la communication des extraits d'actes relatifs à la nomination et la fin du mandat, l'article 74, 2° du Code des sociétés

fait une distinction entre a) *des personnes autorisées à administrer et à engager la société* d'une part et (...) d) *des administrateurs provisoires* d'autre part ;

3. au niveau de la terminologie, l'on parle en outre en néerlandais de « *voorlopig bewindvoerder* » et non pas de « *voorlopig bestuurder* » (ceci au contraire du français « *administrateur provisoire* »).

Le Conseil conclut qu'il n'existe pas d'objection juridique à ce qu'un réviseur d'entreprises soit désigné en qualité d'administrateur provisoire par la CBFA ou de l'OCM.

1.15.6. Nature des sociétés de moyens soumises à l'autorisation du Conseil (art. 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953)

Un confrère s'interroge sur l'interprétation de la notion « *dans le cadre de l'exercice de la profession* » au sens de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953. A la lumière des principes constitutionnels relatifs à la liberté d'association, le confrère est d'avis que l'article 8, § 4 doit être interprété de manière restrictive.

Une question – à laquelle le Conseil est fréquemment confronté – concerne la constitution d'une ASBL par un réviseur d'entreprises et un expert-comptable ayant pour objet l'organisation de séminaires de formation en matière de comptabilité. Il va de soi qu'en réalité, l'ASBL n'a pas de but lucratif et que les coûts des inscriptions aux séminaires ne servent qu'à couvrir les frais.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil est d'avis que les critères suivants doivent être pris en compte aux fins de savoir si l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 est d'application :

a) si le réviseur d'entreprises et l'expert-comptable ont « des liens de collaboration » (ils font partie du même réseau), l'activité consistant en l'organisation de séminaires ne tombe pas nécessairement « dans le cadre de l'exercice de la profession », pour autant que l'objet de l'ASBL ne soit pas commercial ;

b) si le réviseur d'entreprises et l'expert-comptable n'ont pas de « liens de collaboration » (leur participation en tant que membre et/ou adminis-

trateur de la même ASBL ne conduit pas à une « présomption » de liens de collaboration), l'activité consistant en l'organisation de séminaires, tombe hors « du cadre de l'exercice de la profession » ;

c) le fait pour une ASBL de donner des séminaires ne constitue pas une fonction ou une mission relevant de l'activité professionnelle de ses membres au sens de l'article 30, 2. de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 ;

d) il n'est pas relevant d'analyser la question de savoir si l'ASBL donne des séminaires :

– uniquement aux membres du personnel des deux cabinets ;
– et/ou aux confrères ;
– et/ou aux clients du réviseur ou de l'expert-comptable ;
– et/ou aux tiers ;

e) il n'est pas relevant d'analyser si cette ASBL demande ou non le paiement de droits d'inscriptions pour la participation aux séminaires ;

f) le fait qu'un droit d'inscription soit encaissé afin de participer aux séminaires ne constitue pas un élément tel que visé par l'article 30, 3. de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Pour « l'animation de la vie professionnelle locale », il n'est pas nécessaire, selon le Conseil, d'obtenir une autorisation (IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 141).

D'une part, le Conseil est d'avis qu'à partir du moment où l'ASBL s'adresse à une clientèle existante ou future de manière gratuite ou onéreuse, cela va plus loin que « l'animation de la vie locale ». D'autre part, l'on peut affirmer, selon une interprétation restrictive que l'organisation et la présentation de séminaires ne constituent pas une activité professionnelle dans le chef des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables.

Le Conseil conclut que l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 trouvera en pratique rarement à s'appliquer pour des réviseurs d'entreprises et experts-comptables membres d'une même ASBL dont l'un des objets consiste en l'organisation de séminaires.

1.15.7. Secret professionnel entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégialement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes)

Un confrère demande si le secret professionnel existe entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégialement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes).

Le texte de l'article 27, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 stipule expressément que le réviseur d'entreprises n'est pas tenu au secret professionnel dans le cadre de la communication d'une attestation ou d'une confirmation adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire. La modification de l'article 27 par la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses n'apporte aucun changement sur ce point.

Il convient de noter que les membres de la Cour des comptes sont membres du collège de commissaires. Or, au sein d'un collège de commissaires, il n'y a pas de secret professionnel.

1.15.8. Secret professionnel du réviseur d'entreprises vis-à-vis de l'administration fiscale

Un confrère se pose la question suivante : le réviseur d'entreprises doit-il, dans le cadre du secret professionnel, transmettre à l'administration fiscale son rapport sur un apport en nature relatif à une société tombée en faillite ?

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil a adopté l'avis suivant :

A. Principes

L'article 458 du Code pénal stipule : « *(...) et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront*

punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent francs à cinq cent francs. ».

La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises réside dans l'article 27, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises :

> *« L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoute la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ou adressée, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés, à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de réviseur. ».*

Le secret professionnel couvre ainsi tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. Il ne porte pas sur des informations dont la publication est requise par la loi. En outre, il doit exister un lien de causalité entre la profession et les données confidentielles.

B. Caractère public ou non-public du rapport du réviseur ?

Il faut examiner dans quelle mesure le rapport du réviseur présente ou non un caractère public.

Il convient tout d'abord de faire une comparaison avec une autre mission légale, à savoir le contrôle du réviseur lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée.

L'article 181, § 1, alinéa 3 du Code des sociétés stipule : « *Le commissaire ou, à défaut, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe de gestion fait rapport sur cet état et indique, notamment, s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société.* ».

Le paragraphe 4 du même article stipule : « *Avant de dresser l'acte authentique de la décision de dissolution de la société, le notaire doit vérifier et attester l'existence et la légalité externe des actes et formalités incombant, en vertu du § 1er, à la société auprès de laquelle il instrumente.*

L'acte reproduit les conclusions du rapport établi conformément au § 1er par le commissaire ou par le réviseur d'entreprises ou par l'expert-comptable externe. ».

Ainsi, en ce qui concerne le rapport du réviseur d'entreprises émis lors d'une liquidation de société, le paragraphe 1.3.3. des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée, stipule :

> « *Le rapport du professionnel sera en forme longue, c'est-à-dire qu'il donnera une description appropriée des postes significatifs de la situation active et passive en attachant une attention particulière aux règles d'évaluation et aux principaux travaux de contrôle effectués. Le rapport doit contribuer à donner une vue de la réalité de l'actif net aux actionnaires et au liquidateur.*
>
> *Le rapport ne doit pas être déposé au greffe du tribunal de commerce.*
>
> *Les conclusions du rapport du professionnel sont reproduites dans l'acte authentique qui constate la dissolution. L'extrait de cet acte authentique, qui doit être déposé au greffe et publié dans les annexes du Moniteur belge, ne doit pas reprendre ces conclusions.* » (IRE, *Vademecum*, 2002, p. 1002).

Il résulte tant de l'article 181 du Code des sociétés que du paragraphe 1.3.3. des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée que le rapport du réviseur d'entreprises émis lors d'une liquidation de société ne présente pas un caractère public.

En revanche, en ce qui concerne un apport en nature, l'article 444, dernier alinéa du Code des sociétés relatif aux apports en nature stipule que : « *Les fondateurs rédigent un rapport spécial dans lequel ils exposent l'intérêt que présentent pour la société les apports en nature et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles ils s'écartent des conclusions du réviseur. Ce rapport est déposé en même*

temps que celui du réviseur au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75. ».

Quant au quasi-apport, l'article 447, alinéa 2 *in fine* du Code des sociétés dispose que : « *Le rapport du réviseur et le rapport spécial du conseil d'administration sont déposés au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75.* ».

En outre, l'article 69, 6° du Code des sociétés relatif aux formalités de publicité stipule, quant à un apport en nature dans le cadre d'une constitution de société, que : « *L'extrait de l'acte constitutif des sociétés, à l'exception des groupements d'intérêt économique, contient : la manière dont le capital social ou, à défaut, le fonds social est formé ainsi que, le cas échéant, les conclusions du réviseur d'entreprises concernant les apports en nature.* ». C'est le notaire qui doit s'occuper du dépôt de cet extrait.

Conformément à l'article 453, 6° du Code des sociétés relatif aux mentions de l'acte de société : « *L'acte de société mentionne, outre les indications contenues dans l'extrait destiné à publication en vertu de l'article 69 : la spécification de chaque apport en nature, le nom de l'apporteur, le nom du réviseur d'entreprises et les conclusions de son rapport, le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des actions émises en contrepartie de chaque apport ainsi que, le cas échéant, les autres conditions auxquelles l'apport est fait.* ».

S'agissant d'un apport en nature dans le cadre d'une augmentation de capital, les règles relatives aux modification des statuts d'actes authentiques s'appliquent. Le dépôt se déroule comme dans le cadre d'une constitution (art. 75, al. 1er, 2° C. Soc.).

De ce qui précède, il résulte que le rapport du réviseur d'entreprises concernant l'apport en nature doit être déposé au greffe du tribunal de commerce, mais ne doit pas être rendu public par voie de publication dans les Annexes du *Moniteur belge*. Seules les conclusions du rapport du réviseur d'entreprises concernant l'apport en nature seront reprises dans l'extrait d'acte authentique, qui doit être déposé au greffe du tribunal de commerce et publié dans les Annexes du *Moniteur belge*.

Il convient de souligner que les conclusions en cas de quasi-apport ne font pas l'objet d'une publication aux Annexes du *Moniteur belge*. Seul le rapport est déposé au greffe du tribunal de commerce.

Les Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports ne prévoient rien au sujet de l'absence de dépôt du rapport. Le réviseur d'entreprises doit y être attentif, en particulier s'il est le commissaire de la société dans laquelle l'apport est fait.

C. Conclusion

Le Conseil est d'avis que le réviseur d'entreprises doit invoquer le secret professionnel lorsque l'administration fiscale lui demande de transmettre son rapport intégral. Bien que les conclusions en cas d'apport en nature doivent être rendues publiques, et que le rapport du réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature et de quasi-apport doive être déposé (il a donc aussi un caractère public mais moyennant une accessibilité plus difficile), cela n'implique pas que le réviseur soit tenu de le transmettre à l'administration fiscale.

L'Institut recommande au réviseur de signaler à l'organe de gestion de procéder au dépôt au greffe du rapport de révision.

Même au cas où le client a donné son autorisation au réviseur d'entreprises afin de répondre à la demande de l'administration fiscale, le secret professionnel reste d'application dans le chef du réviseur d'entreprises. D'ailleurs, l'exception au secret professionnel en cas d'autorisation écrite de l'entreprise vaut uniquement pour la communication d'une attestation ou d'une confirmation (art. 458 C. pén., *juncto* art. 27, al. 3, a) de la loi du 22 juillet 1953).

Par ailleurs, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel vis-à-vis de toutes les administrations publiques y compris les administrations fiscales. Rappelons dans ce dernier cas, l'article 334 du Code des impôts sur les revenus selon lequel l'administration peut solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire de l'Institut (le Conseil de l'IRE) à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de ren-

seignements se concilie avec le secret professionnel. Si le Service public fédéral des Finances désire obtenir le rapport sur un apport en nature, il peut saisir le Conseil de l'IRE qui appréciera si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de ces renseignements se concilie avec le secret professionnel du réviseur d'entreprises.

1.15.9 Secret professionnel du réviseur d'entreprises relatif aux méthodes de valorisation vis-à-vis de l'administration fiscale

Un confrère a reçu une demande émanant de l'administration des contributions directes visant à fournir une copie signée du rapport relatif à un quasi-apport, ainsi que l'ensemble des méthodes de calcul appliquées afin de fixer la valeur de l'usufruit. Il se demandait si le secret professionnel devait être invoqué.

L'argumentation et la conclusion développées sous le point 1.15.8. peuvent être appliquées à ce cas, par analogie avec l'apport en nature.

1.16. Vademecum 2005

1.16.1. Généralités

Une nouvelle édition du Vademecum (Partie I, Doctrine) a été publiée courant 2005.

Dans certains cas, le Conseil a pris des positions nouvelles non encore publiées dans les rapports annuels précédents.

Le lecteur trouvera au sein de ce point 1.16. les principaux éléments nouveaux.

Dans les cas ci-après, le texte publié courant 2005 demeure pertinent :

– Société de révision administrateur d'une société de révision [1] ;

(1) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 80-82.

– Adoption de la forme de société européenne par une société de révision [1] ;
– Sociétés interprofessionnelles : forme juridique [2] ;
– Avis et représentation en matière fiscale [3] ;
– Domiciliation de sociétés au cabinet d'un réviseur d'entreprises [4] ;
– Rôle du commissaire au sein des organes de la société : participation aux réunions du conseil d'administration [5].

Par contre, certains sujets (*cf. infra*, points 1.16.2. à 1.16.5.) nécessitent un éclairage nouveau par rapport au texte publié dans le Vademecum 2005.

1.16.2. Assistance en cas de difficulté administrative temporaire

Le Conseil avait été interrogé sur la question de savoir dans quelle mesure un commissaire pouvait assister le département comptable d'une entreprise alors que celui-ci avait été largement perturbé à la suite de différents incidents techniques dus au logiciel comptable. Cette assistance, fournie avec l'accord du conseil d'administration, a eu pour effet de retraiter les données initialement introduites dans l'ordinateur [6].

A cet égard, l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, prévoit que le commissaire ne peut se déclarer indépendant dans le cas où lui-même ou une personne avec laquelle il collabore, « *assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés* », de la société contrôlée, des sociétés qui lui sont liées en Belgique ou des filiales étrangères [7].

(1) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 94-95.
(2) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 146.
(3) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 264-265.
(4) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 277.
(5) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 321.
(6) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 324-326.
(7) Article 183*ter*, 2°, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 4 avril 2003 rappelle que, conformément à l'approche conceptuelle, cette disposition est prévue en tenant compte du fait que : « *La participation du commissaire ou d'une personne de son réseau à l'établissement des documents comptables ou des comptes annuels du client contrôlé ou d'une personne de son réseau entraîne une menace potentielle d'autorévision.* » [(1)]. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal précise à cet égard que « *cette interdiction ne vise pas la réalisation de tâches d'ordre exclusivement techniques ou mécaniques* ».

Le Conseil est d'avis que la formulation de l'article 183*ter*, 2° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne permet pas au commissaire ou à un membre de son réseau de réaliser le retraitement de données comptables introduites dans le système informatique, étant donné que cette prestation consiste à assister ou participer « à la préparation ou à la tenue des livres comptables ».

1.16.3. La notion d'expert indépendant dans le cadre d'une offre publique de reprise (« *squeeze out* ») [(2)]

Dans le cadre d'une offre publique de reprise ou « *squeeze out* » un expert indépendant intervient conformément à l'article 47, 2° de l'arrêté royal du 8 novembre 1989.

Dans sa circulaire D27/2000/5 du 19 décembre 2000, la CBFA a précisé la notion d'expert indépendant. En ce qui concerne le rôle du commissaire, la CBFA a précisé que : « *Le commissaire-reviseur de l'offrant ou de la société visée (ou d'entreprises qui leur sont liées) ne peut être désigné comme expert indépendant dans le cadre d'offres de reprise. Cette incompatibilité vise également les autres membres du personnel de la firme dans laquelle ce commissaire-reviseur est actif.* » [(3)].

---

(1) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003, p. 27151.

(2) La matière du « *squeeze out* » a déjà été traitée dans les Rapports annuels précédents, le Vademecum 2005, ainsi que dans le cadre du Forum 2003 de l'IRE (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 224-225 ; IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 174-175 ; IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 128-129 ; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 326 ; IRE, « Le réviseur d'entreprises et la protection de l'actionnaire », *Forum 17.10.2003*, partie IV, p. 1-52).

(3) Circulaire CBFA (D27/2000/5), 19 décembre 2000, paragraphe 3.4.

Le Conseil de l'IRE était initialement d'avis que le commissaire pouvait exercer la mission d'« *expert indépendant de l'offrant* » au sens de l'article 47 de l'arrêté royal précité [1].

Cependant, le Conseil a décidé de revoir sa position initiale et s'est rallié, pour l'avenir, au point de vue de la CBFA, et ce pour toutes les sociétés, qu'il s'agisse ou non d'une société cotée.

Pour rappel, l'article 213 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 prévoit aussi l'intervention d'un professionnel dans le cadre d'un *squeeze out* réalisé au sein d'une société non cotée.

1.16.4. Interdiction du démarchage et limitation de la publicité

L'IRE, l'IEC et l'IPCF avaient adopté en 2003 les lignes de conduites communes aux trois Instituts en matière de publicité, préparées au sein du Comité inter-instituts (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 343-347).

Pour rappel, la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats conclus à distance en ce qui concerne les professions libérales ne modifie pas, même indirectement, l'article 26 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, qui interdit le démarchage ou l'offre de services. En effet, cette loi porte uniquement sur la publicité, à savoir toute forme de communication faite dans le but direct ou indirect de promouvoir la fourniture de biens ou de services, à l'exclusion des communications prescrites par la loi. Elle contient des dispositions relatives à la publicité trompeuse ou comparative, aux clauses abusives, aux contrats à distance et à l'action en cessation mais ne contient pas de disposition autorisant le démarchage [2].

Le Conseil est dès lors d'avis que l'interdiction de démarchage et de l'offre de services prévue par l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'a pas été

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 133-134 ; IRE, « Le réviseur d'entreprises et la protection de l'actionnaire », *Forum 17.10.2003*, partie IV, p. 48-50.
(2) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 409-410.

modifiée, même implicitement, par les dispositions de la loi du 2 août 2002 précitée.

1.16.5. Le rapport de révision dans les associations et fondations : mention relative à l'« équivalence » [1]

L'article 17, § 4 nouveau de la loi du 27 juin 1921 énonce que « *les §§ 2 et 3 ne sont pas applicables aux associations soumises, en raison de la nature des activités qu'elles exercent à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels, pour autant qu'elles soient au moins équivalentes à celle prévues en vertu de la présente loi.* ».

Cette disposition prévoit donc qu'il est possible de déroger à l'application des nouvelles règles comptables à condition d'être soumis à une législation « au moins équivalente ». Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (*M.B.*, 30 décembre 2003, p. 61929, al. 6), précise qu'il appartient aux organes de gestion d'apprécier cette « équivalence », sous leur responsabilité propre en ces termes : « *Il appartiendra en conséquence aux organes d'administration de ces associations et fondations d'apprécier, à l'aide des indications qui seraient formulées par la Commission des Normes comptables, sous leur responsabilité <u>et sous le contrôle du commissaire</u> qui serait en fonction, si les obligations comptables spécifiques auxquelles elles sont soumises sont au moins équivalentes à celles qui s'appliqueraient à elles en vertu de la loi. D'une manière générale, cette équivalence ne résultera pas du seul fait que l'association ou la fondation est, pour l'obtention de subsides, soumise à l'obligation de fournir des informations comptables aux autorités subsidiantes.* » (c'est nous qui soulignons).

La volonté du Ministre (uniquement exprimée dans le rapport au Roi précédant l'A.R.) semble de vouloir confier au commissaire le contrôle de l'équivalence des dispositions comptables particulières auxquelles seraient soumises des associations en raison de la nature de leur activité.

(1) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 607-608.

Lorsque le commissaire se trouvera dans ce cas, il devra probablement faire mention dans son rapport de son opinion sur l' « équivalence » [1]. Il convient toutefois de noter que l'article 17, § 4 n'est pourvu d'aucune sanction spécifique.

On peut par ailleurs s'attendre à ce que la Commission des Normes comptables qui, depuis le 1er janvier 2005 [2], est compétente pour émettre des avis prenne l'initiative de publier un document sur le sujet.

(1) Concernant la notion d' « équivalence », *cf.* IRE, *L'audit dans les ASBL*, Etudes IRE, 2004, p. 214, n° 330.

(2) Un § 8 nouveau a été introduit à l'article 17 de la loi du 27 juin 1921, par l'article 274 de la loi du 27 décembre 2004 (*M.B.*, 31 décembre 2004) en ces termes : « *§ 8. La Commission des Normes comptables créée par la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises a pour mission, en ce qui concerne les associations sans but lucratif, de donner tout avis au gouvernement et au Parlement, à la demande de ceux-ci ou d'initiative, de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière, par la voie d'avis ou de recommandations.* ».

Page 88

PAGE VIERGE

II

Chapitre II

DROIT DES SOCIETES

2.1. L'article 15 du Code des sociétés

2.1.1. Adaptation de la formulation des paragraphes 1 et 2

A. Avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés

Avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés, l'article 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales stipulait clairement que toutes les sociétés étaient grandes (et par conséquent devaient nommer un commissaire), à moins qu'elles ne dépassent pas les critères fixés par l'article 15 durant deux exercices comptables successifs (IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 91-94). Ceci était par ailleurs conforme à l'article 12, § 1er de la Quatrième Directive européenne.

B. L'entrée en vigueur du Code des sociétés

L'article 64, § 2 mentionné ci-dessus est devenu, par la codification (1999 ; entrée en vigueur en 2001) du droit des sociétés l'article 15 du Code des sociétés. Cet article contient les critères de la notion de « petite société » :

> *« § 1er. Les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes :*
>
> – *nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 50 ;*
> – *chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 6.250.000 EUR ;*
> – *total du bilan : 3.125.000 EUR ; sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.*
>
> *§ 2. L'application des critères fixés au § 1er aux sociétés qui commencent leurs activités fait l'objet d'estimations de bonne foi au début de l'exercice.*
>
> *Lorsque pour l'exercice précédent, une société n'a pas dépassé les critères prévus au § 1er, elle est considérée comme une petite société pendant l'exercice en cours, même si pour cet exercice, elle ne répond plus aux critères imposés.*
>
> *Lorsque pour l'exercice précédent, une société a dépassé les critères prévus au § 1er, elle n'est plus considérée comme une petite société pendant l'exercice en*

cours, même si pour cet exercice, elle répond aux critères imposés.

(...) ».

II

Il est renvoyé ci-dessous au point 2.1.3. concernant l'application des critères susmentionnés dans d'autres dispositions du Code des sociétés.

La formulation de l'article 15 n'était pas claire et pouvait prêter à confusion. En effet, tant le premier que le deuxième paragraphe faisaient référence à l'exercice comptable précédent.

Par ailleurs, la nouvelle formulation n'était pas conforme au texte de la Quatrième Directive européenne.

C. Loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses

Afin de clarifier la formulation de cet article 15, le législateur a décidé en concertation avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et à la demande expresse du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de modifier l'article 15 (via l'art. 3 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 30 décembre 2005) comme suit :

– au § 1er, les mots «et l'avant-dernier» sont insérés entre les mots «le dernier» et les mots «exercice clôturé» ;

– au § 2, les alinéas 2 et 3 sont abrogés.

Désormais, afin d'être considérée comme petite, une société ne peut dépasser les critères durant l'avant-dernier et le dernier exercice comptable. Puisque cette exigence est à présent expressément mentionnée au § 1er, les alinéas 2 et 3 du § 2 deviennent superflus.

Le Conseil se réjouit que le texte légal soit à nouveau conforme au texte de la Directive dans le sens où toutes les sociétés sont considérées comme grandes, à moins qu'elles ne dépassent pas les critères durant deux exercices comptables consécutifs. Si, au cours de deux exercices comptables successifs, la société ne dépasse pas les critères, elle sera considérée comme une petite société pour toute la durée du troisième exercice comptable ; elle restera petite au cours du quatrième exercice comptable, si elle n'a toujours pas dépassé les critères pendant ledit troisième exercice.

2.1.2. La majoration des critères et l'entrée en vigueur

L'arrêté royal du 25 mai 2005 modifiant les articles 15, § 1er et 16, § 1er du Code des sociétés (*M.B.*, 7 juin 2005), vise à transposer en droit belge les nouveaux seuils fixés par la Directive 2003/38/CE du Conseil du 13 mai 2003 [1].

Ces majorations ne sont pas d'application aux ASBL.

Concernant la proposition d'une nouvelle augmentation des seuils par le Parlement européen le 15 décembre 2005, il est renvoyé *infra*, point 2.1.3.

Les articles 2 et 3 de l'arrêté mentionné ci-dessus majorent les seuils, exprimés en euros, relatifs à la définition d'une petite société et d'un petit groupe, aux montants suivants :

- *Petite société :*
  - chiffre d'affaires, hors T.V.A. : 7.300.000 EUR ;
  - total du bilan : 3.650.000 EUR.

- *Petit groupe :*
  - chiffre d'affaires, hors T.V.A. : 29.200.000 EUR ;
  - total du bilan : 14.600.000 EUR.

L'article 4 de l'arrêté royal précité prévoit que les majorations sont applicables aux comptes annuels clôturés à dater du 31 décembre 2004.

L'article 5 prévoit que les règles énoncées à l'article 15, § 2 du Code des sociétés, ne sont pas applicables, et ce pour une seule fois, à l'établissement et à la publicité des comptes annuels que l'entreprise clôture à dater du 31 décembre 2004. Pour cette clôture, il sera tenu compte uniquement des montants majorés visés aux articles 2 et 3, concernant le chiffre d'affaires annuel et le total du bilan de l'exercice en question.

Le Conseil regrette l'entrée en vigueur rétroactive des augmentations des comptes annuels arrêtés à dater au 31 décembre 2004.

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 87.

En outre, le Conseil constate que l'arrêté royal précité précise l'objet de l'augmentation, soit les comptes annuels clôturés à partir du 31 décembre 2004 mais ne détermine pas à quel moment l'arrêté royal entre lui-même en application.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil est d'avis que l'on peut défendre la position selon laquelle, à défaut d'avoir précisé la date d'entrée en vigueur, il y a lieu d'appliquer la règle générale selon laquelle l'arrêté royal est entré en vigueur dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, soit en l'espèce le 17 juin 2005. Les assemblées générales extraordinaires tenues jusqu'au 16 juin 2005 doivent appliquer les anciens montants en ce qui concerne la nomination du commissaire et la forme du schéma des comptes annuels. Cependant, les assemblées générales ordinaires réunies à partir du 17 juin 2005 sont tenues d'appliquer les montants majorés.

Le Conseil estime utile de rappeler que le fait qu'une société ne réponde plus aux critères l'obligeant à nommer un commissaire, ne peut être considéré comme un motif légal de démission (*cf.* arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 novembre 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, p. 178). Les commissaires nommés restent dès lors en fonction.

Enfin, le Conseil attire l'attention sur le fait qu'une société qui, au regard de la majoration des montants de l'article 15 du Code des sociétés, n'est pas obligée de nommer un commissaire, peut néanmoins désigner volontairement un commissaire. Dans cette hypothèse, la société se soumet volontairement au régime de contrôle prévu par les articles 130 et suivants du Code des sociétés.

2.1.3. Quatrième Directive européenne : augmentation des seuils

A. Evolution du cadre législatif européen

Au niveau belge, les seuils qui sont repris dans la Quatrième Directive européenne servent de base, d'une part, à la définition des « petites sociétés » (art. 15, § 1er C. Soc.), mais, d'autre part, à l'application du schéma abrégé des comptes annuels (art. 93 C. Soc.), de l'absence d'obligation de

désignation d'un commissaire dans le cas des « petites sociétés » non cotées (art. 141 C. Soc.) et de la non-obligation d'établir un rapport de gestion (art. 94 C. Soc). Par ailleurs, l'article 196, § 2 du Code des impôts sur les revenus dispense les petites sociétés de l'obligation de pratiquer l'amortissement *prorata temporis* [1].

En vertu de l'article 15, § 5 du Code des sociétés, les critères de l'article 15, § 1er du Code des sociétés en matière du total du bilan et du chiffre d'affaires doivent être calculés sur une base consolidée, lorsque la société est liée avec une ou plusieurs sociétés. Quant au critère en matière de personnel occupé, le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées est additionné.

Après l'écoulement d'une période de cinq ans suivant l'adoption de la Quatrième Directive européenne [2], il est normalement prévu une adaptation des seuils fixés par les articles 11 et 27 de la Quatrième Directive (*cf. infra*, tableau) [3]. L'article 6 de la Septième Directive européenne, portant sur les comptes consolidés et les articles 20 et 21 de la Huitième Directive du Conseil [4] du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle des documents comptables, fait référence à ces seuils.

Le 15 décembre 2005, le Parlement européen a approuvé une proposition de nouvelle Directive qui modifie la Quatrième et la Septième Directive [5]. Au 31 décembre 2005, ce texte n'était pas encore publié dans le Journal officiel de l'Union européenne.

Cette nouvelle Directive augmente les seuils des PME définis aux articles 11 et 27 de la Quatrième Directive. Il s'agit d'une augmentation de 20 %.

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, point 2.4.4., p. 93-94.
(2) La dernière période de cinq ans expirait le 24 juillet 2003, *cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 87-88.
(3) *Cf.* Directive 2003/38/UE du Conseil du 13 mai 2003 modifiant la Directive 78/660/UE en ce qui concerne les montants exprimés en euros, *J.O.U.E.*, L. 120, du 15 mai 2003, p. 22-23.
(4) *Cf. J.O.U.E.*, L. 126, du 12 mai 1984, p. 20.
(5) Le bulletin de presse est disponible sur le site internet : europa.eu.int/pressReleasesAction.do?reference=IP/05/1617&format=HTML&aged=0&language=FR&guiLanguage=en.

Le tableau ci-après dresse la synthèse des diverses modifications des seuils évoqués en ce qui concerne le total bilantaire et le chiffre d'affaires net (*cf.* les articles 11 et 27 précités dans la Quatrième Directive). Les seuils qui portent sur le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, n'ont pas été adaptés.

En 1.000 EUR	Art. 11 Comptes annuels		Art.27 Comptes consolidés	
	Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau
Total bilantaire	3.650	4.400	14.600	17.300
Chiffre d'affaires net	7.300	8.800	29.200	35.000

Cette augmentation des seuils contribue, selon le Parlement européen, à réduire les obligations pour les PME en matière de *reporting* financier.

B. Aucun caractère contraignant pour les Etats membres

Dans la mesure où les modifications des seuils présentés au précédent paragraphe, sont inscrites à titre d'option dans une Directive européenne, les Etats membres restent libres de transposer ou non ces dispositions dans leur droit interne. En conséquence, les Etats membres ne sont pas tenus d'insérer dans leur législation l'augmentation des seuils de 20 %.

L'Institut note par ailleurs que les autres Etats membres ont en général appliqué l'augmentation quinquennale prévue par la Directive mais aucun n'a, à ce jour, anticipé l'augmentation de 20 % contenue dans la proposition de Directive.

C. L'avis du Conseil

Comme il a été précisé ci-avant, les petites sociétés, conformément à l'article 141 du Code des sociétés, ne sont pas obligées de confier à un commissaire le contrôle des comptes annuels [1].

(1) *Cf.* article 10 de la loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés (*M.B.*, 20 janvier 2006 (Ed. 2)).

L'article 141, 2° du Code des sociétés prévoit en outre que, en ce qui concerne cette obligation de contrôle, une petite société est traitée individuellement, et les seuils ne sont pas déterminés sur une base consolidée (*cf.* art. 15, § 5 C. Soc.) mais sur une base individuelle. Par conséquent, au niveau belge, cela implique que la plupart des « petites sociétés » non cotées (détermination des seuils sur une base consolidée conformément à l'art. 15, § 5 C. Soc.) ne sont pas tenues de désigner un commissaire (détermination des seuils sur une base individuelle conformément à l'art. 141 C. Soc.).

Le Conseil est d'avis qu'une nouvelle augmentation des seuils de calcul du critère PME doit être analysée au regard des implications globales en matière de qualité de l'information financière et de la lutte contre la fraude. Ces critères sont également pertinents pour l'application de certaines dispositions fiscales.

Le Conseil partage aussi la préoccupation de plusieurs parlementaires selon lesquels l'adaptation éventuelle des seuils ne pourrait s'effectuer par le biais d'un arrêté royal vu les liens avec certaines matières fiscales.

2.2. Adaptation des articles 138, 582 et 596 du Code des sociétés

Depuis 2003, le Conseil a rappelé à plusieurs reprises la nécessité d'une concordance entre les versions française et néerlandaise des articles 138, 582 et 596 du Code des sociétés [(1)].

Depuis la codification du Code des sociétés en 1999, il existe une différence entre la version française et néerlandaise de l'article 138 relatif à la procédure d'alerte. La différence réside dans la formulation de l'alinéa 4 « *of indien ze oordelen dat de maatregelen de continuïteit in de bedrijfsuitoefening niet kunnen vrijwaren gedurende een redelijke termijn* » contenue dans la version néerlandaise et absente de la version française du texte mentionné.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 66-68 ; IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 96-97.

L'article 4 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 30 décembre 2005 (Ed. 2)) a remédié à cette différence. Il s'agissait d'une erreur matérielle puisque avant la codification par le Code des sociétés, l'article 64*sexies*, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales était rédigé de manière identique dans les versions française et néerlandaise.

Une seconde différence entre les versions française et néerlandaise de textes intéressant le réviseur d'entreprises dans ses activités concerne les articles 582 et 596 du Code des sociétés en matière d'émission d'actions sous le pair comptable et la limitation ou la suppression du droit de préférence. Conformément à la version néerlandaise des articles 582 et 596 du Code des sociétés, le professionnel doit déclarer que les données sont « *juist* en voldoende », alors que les travaux parlementaires de la loi du 5 décembre 1984 prévoyaient l'obligation pour le professionnel de déclarer dans le rapport au conseil d'administration que les données financières et comptables à présenter à l'assemblée générale étaient « *fidèles* et suffisantes ». Il est clair que « *fidèle* » ne doit pas être traduit par « *juist* », mais bien par « *getrouw* ».

Il est précisé dans l'exposé des motifs des articles 5 et 6 de la loi du 23 décembre 2005 que l'utilisation, dans la version néerlandaise des articles 582 et 596, dans un contexte professionnel du terme « *juist* » n'est pas adaptée au contraire du terme « *getrouw* » utilisé par exemple dans le rapport du commissaire sur les comptes annuels.

Il est également renvoyé *infra* au point 8.3.3.

2.3. Modification des articles 96 et 119 du Code des sociétés

A la suite de la modernisation de la Quatrième Directive européenne [(1)], la loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés amende notamment

(1) *Cf. J.O.U.E.*, L. 178, du 17 juillet 2003, p. 16 et s.

les articles 96 et 119 du Code des sociétés relatifs au rapport de gestion et les articles 144 et 148 du Code des sociétés relatifs au rapport du commissaire (*cf. infra*, point 2.4.).

Cette loi est applicable aux rapports de gestion et aux rapports des commissaires qui sont établis à partir du 30 janvier 2006 (dix jours après la date de publication dans le *Moniteur belge*).

Le rapport de gestion est devenu obligatoire même dans les petites sociétés cotées (*cf.* art. 4 de la loi précitée du 13 janvier 2006).

2.3.1. Définitions

Le Conseil est attentif à ce que le monde extérieur appréhende avec discernement ce que le commissaire atteste ou commente dans son rapport, tel que prescrit par le nouvel article 144, 6° du Code des sociétés.

Le Conseil souhaite attirer l'attention des confrères sur l'existence de trois notions différentes.

Premièrement, les articles 96 et 119 du Code des sociétés définissent la notion de « rapport de gestion » (« *jaarverslag* ») et en déterminent le contenu. L'article 104 renvoie à la même notion.

Le Conseil rappelle que l'organe de gestion doit communiquer au moins un mois avant l'assemblée générale son rapport de gestion au commissaire, afin de permettre à celui-ci de vérifier, conformément à l'article 144, 5°, du Code des sociétés, si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 du Code des sociétés et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice.

Deuxièmement, l'article 100, 6°, du Code des sociétés indique que doit être déposé en même temps que les comptes annuels :

> *« un document comprenant les indications du rapport de gestion prévues par l'article 96. Toute personne s'adressant au siège de la société peut prendre connaissance du rapport de gestion et en obtenir gratuitement, même par*

correspondance, copie intégrale. Cette obligation n'est pas applicable aux petites sociétés non cotées. ».

II

A cet égard, il revient au commissaire de vérifier que ce document mentionné à l'article 100, 6°, précité du Code des sociétés a été déposé en même temps que les comptes annuels et conformément à l'article 98 du même Code.

Troisièmement, certaines sociétés publient des brochures sous la dénomination « rapport annuel » (« *jaarverslag* », « *annual report* ») dans lesquelles entrent en ligne davantage d'éléments que ceux prescrits par les articles 96 et 119 du Code des sociétés.

Cette brochure ne doit pas faire l'objet d'un contrôle par le commissaire. Le Conseil recommande toutefois au commissaire d'attirer l'attention de l'organe de gestion sur la nécessité d'éviter toute confusion entre le rapport de gestion et la brochure, en laissant croire à tort que la brochure aurait fait l'objet d'une vérification par le commissaire.

Le Conseil souligne que la notion de « rapport de gestion » (« *jaarverslag* ») sur lequel porte la mention du commissaire visée à l'article 144, 6° du Code des sociétés, concorde avec la première notion décrite *supra*, c'est-à-dire doit s'entendre au sens de l'article 96 du Code des sociétés.

Les mêmes observations valent, *mutatis mutandis*, en ce qui concerne le rapport de gestion sur les comptes consolidés, dont le contenu minimal est prescrit à l'article 119 du Code des sociétés.

2.3.2. Initiatives législatives

Les articles 96, 8° et 119, 5° du Code des sociétés avaient déjà fait l'objet d'une adaptation par la loi-programme du 9 juillet 2004 [(1)]. Pour l'interprétation de cette modification, il est renvoyé à la note du 25 avril 2005 de la Commission des Normes comptables [(2)].

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 122-123.
(2) *Cf.* « Transposition en droit belge de la Directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les Directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux .../...

La loi du 13 janvier 2006 modifie l'article 96, 1° du Code des sociétés comme suit :

« 1° au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.

Dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation de la société, l'analyse comporte des indicateurs clés de performance de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.

En donnant son analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes. ».

Un texte analogue a été inséré à l'article 119, 1° du Code des sociétés et s'applique aux sociétés tenues de consolider.

A cet égard, le Conseil souligne que le Règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission européenne du 29 avril 2004 sur le prospectus [(1)] contient des dispositions relatives aux facteurs de risque liés à l'émetteur et la catégorie de valeurs mobilières faisant l'objet de l'émission (art. 25.1. et 26 du Règlement précité).

Le Conseil observe que, en ce qui concerne la notion de « *description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée* » visée à l'article 96,

.../...
comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers (*J.O.U.E.*, L. 283, du 27 octobre 2001, p. 28) », disponible sur www.cnc-cbn.be.

(1) Règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission européenne du 29 avril 2004 mettant en œuvre la Directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les informations contenues dans les prospectus, la structure des prospectus, l'inclusion d'informations par référence, la publication des prospectus et la diffusion des communications à caractère promotionnel.

1°, précité du Code des sociétés, la formule « *pour autant qu'elles ne sont pas de nature à porter gravement préjudice à la société* », qui est énoncée à l'article 96, 3° du Code des sociétés, n'a pas été reprise dans la version modifiée de l'article 96, 1° du Code des sociétés.

En outre, le Conseil constate que, pour les dispositions de l'article 96, 1° du Code des sociétés, il n'existe aucun référentiel ni aucune directive sur la manière dont les administrateurs doivent interpréter la notion de « *description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée* ».

Le Conseil estime que les membres pourraient orienter les entités contrôlées vers l'utilisation de notions telles que les provisions et les passifs éventuels qui sont décrits dans les *International Financial Reporting Standards*.

En tout état de cause, le commissaire doit veiller à ne pas s'immiscer dans la gestion de la société en se substituant à la responsabilité de l'organe de gestion d'apprécier les informations à présenter dans le rapport de gestion. Comme par le passé, le commissaire ne peut ainsi pas se substituer à l'organe de gestion pour rédiger en tout ou en partie le rapport de gestion.

Par ailleurs, le Conseil rappelle qu'à l'avenir, les standards internationaux d'audit (ISAs) qui seront approuvés par la Commission européenne, seront applicables aux mandats de commissaire, conformément à la nouvelle Huitième Directive approuvée par le Conseil de l'Union européenne le 11 octobre 2005.

A cet égard, l'ISA-580 relatif aux déclarations de la direction prévoit que l'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations appropriées (« *representation letter* »), notamment la reconnaissance par la direction de sa responsabilité quant au contenu des états financiers. L'ISA-580 prévoit que si la direction refuse de fournir les déclarations que l'auditeur estime nécessaire, ceci constitue une limitation de l'étendue de l'audit et l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler l'impossibilité d'exprimer une opinion.

En outre, en vertu de l'ISA-580, si la déclaration de la direction est contradictoire avec d'autres éléments probants, l'auditeur doit, si nécessaire, remettre en question la fiabilité des autres déclarations faites par la direction, par exemple au travers du rapport de gestion.

2.3.3. Combinaison du rapport de gestion sur les comptes annuels avec le rapport de gestion sur les comptes consolidés

L'article 119 du Code des sociétés énonce par ailleurs que :

> *« Le rapport de gestion sur les comptes consolidés peut être combiné avec le rapport de gestion établi en application de l'article 96 pour constituer un rapport unique, pour autant que les indications prescrites soient données de manière distincte pour la société consolidante et pour l'ensemble consolidé. Il peut être pertinent dans l'élaboration de ce rapport unique, de mettre l'accent sur les aspects revêtant de l'importance pour l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation. ».*

2.4. Modification des articles 144 et 148 du Code des sociétés

2.4.1. Introduction

La loi du 13 janvier 2006 (*cf. supra*, point 2.3.) remplace l'article 144 du Code des sociétés par la disposition suivante :

> *« Le rapport des commissaires visé à l'article 143 comprend les éléments suivants :*
>
> *1° une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle, ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur établissement ;*
>
> *2° une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle ;*

3° une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables ;

4° une attestation dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention ;

5° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation ;

6° une mention indiquant si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice ;

7° une mention indiquant si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code ;

8° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

Le rapport est signé et daté par les commissaires. ».

L'article 148 du Code des sociétés est quant à lui affiné et complété pour ce qui a trait au rapport des commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés sur les comptes consolidés.

Cette nouvelle formulation des articles 144 et 148 du Code des sociétés n'apporte toutefois pas de nouveaux éléments en comparaison de la formu-

lation antérieure de ces articles, à l'exception du nouveau point 5° de l'article 144 qui a été inséré.

Les dispositions précitées 1° à 5° de l'article 144 du Code des sociétés sont reprises dans la première partie du rapport du commissaire conformément aux Normes générales de révision de l'IRE. Conformément aux paragraphes 3.3. à 3.9. des Normes générales de révision, le réviseur mentionne dans la première partie de son rapport les normes de révision appliquées, les objectifs de sa révision, la façon dont il a effectué ses contrôles et sa déclaration relative à l'image fidèle des comptes contrôlés.

Les autres dispositions (6° à 8°) sont, le cas échéant, reprises dans la seconde partie du rapport du commissaire conformément aux Normes générales de révision (par. 3.10. à 3.15.) [1] de l'IRE. La seconde partie du rapport du commissaire contient des mentions qui ne font pas partie de la déclaration relative à l'image fidèle des comptes.

L'exemple de rapport de commissaire, repris en annexe des Normes générales de révision, répond aux dispositions légales précitées, qui ne requièrent donc pas de modification des normes de révision de l'IRE.

2.4.2. Paragraphe explicatif

La disposition précitée de l'article 144, 5° du Code des sociétés comprend une référence à

> *« quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation ».*

Cette disposition est nouvelle par rapport à l'ancien article 144 du Code des sociétés.

En outre, la dernière phrase de l'article 105 du Code des sociétés concernant la version abrégée des comptes annuels (à ne pas confondre avec le « schéma abrégé » des comptes annuels) est adaptée comme suit :

(1) *Cf.* Version consolidée des Normes générales de révision de l'IRE, reprise dans IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 370-374.

« Il doit toutefois être précisé si une attestation sans réserve, une attestation avec réserve ou une opinion négative a été émise, ou si les commissaires se sont trouvés dans l'incapacité d'émettre une attestation. Il est, en outre, le cas échéant, précisé s'il y est fait référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires ont attiré spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation. ».

Le Conseil souhaite préciser que les mots « attirer spécialement l'attention » mentionnés dans les deux dispositions précitées, visent l'utilisation d'un paragraphe explicatif tel que prévu dans les Normes générales de révision (par. 3.6. et 3.8.). Par conséquent, le Code des sociétés tel que modifié par la loi du 13 janvier 2006 renvoie, en réalité à l'utilisation d'un paragraphe explicatif. Avant cette modification de la loi, seules les Normes générales de révision de l'IRE prévoyaient l'utilisation d'un paragraphe explicatif.

En l'absence de raison justifiant l'utilisation d'un paragraphe explicatif, aucune mention n'est requise, ni autorisée dans le rapport du commissaire ; c'était déjà le cas avant la loi du 13 janvier 2006.

2.4.3. Combinaison du rapport du commissaire sur les comptes annuels et du rapport du commissaire sur les comptes consolidés

Dans le cas où les comptes annuels de la société-mère sont liés aux comptes consolidés, le rapport du commissaire peut, en vertu de l'article 148 du Code des sociétés être combiné avec le rapport du commissaire sur les comptes annuels de la société-mère qui est requis par l'article 144 du Code des sociétés.

L'application de cette règle requiert une analyse approfondie des conditions connexes. En attendant, l'Institut propose de ne pas faire usage de cette option ou d'en faire usage avec prudence.

2.4.4. Communication aux membres

Concernant les modifications des articles 96 et 119 du Code des sociétés (rapport de gestion) et 144 et 148 du Code des sociétés (rapport du com-

missaire), une communication aux membres a été adressée le 31 janvier 2006 pour avis dans le mois. Les travaux se poursuivront en 2006.

2.5. Transparence des honoraires (art. 134 C. Soc.)

A la demande d'un certain nombre de confrères (*cf. infra*, point 2.15.1.), le Conseil de l'IRE a jugé utile de préciser les obligations de transparence quant aux catégories d'honoraires et de prestations du commissaire et de son réseau, dans le cadre de l'absence d'un arrêté royal portant exécution de l'article 134, §§ 2 et 4.

Le Conseil a ainsi adressé le 22 février 2005 une communication aux membres de l'IRE concernant la transparence des honoraires et des services non audit.

Cette communication prévoit ce qui suit :

« (...) l'arrêté royal portant exécution de l'article 134, §§ 2 et 4 (tel que modifié par la loi du 2 août 2002), du Code des sociétés n'est pas encore paru. Cet article crée, dans le chef de l'organe de gestion, des obligations de transparence quant aux catégories d'honoraires et de prestations du commissaire et de son réseau.

L'absence d'arrêté royal fixant les catégories d'honoraires et de prestations de services non audit implique que la nouvelle disposition prévue à l'article 134, §§ 2 et 4 précité, n'est pas exécutoire, puisque l'article 134 est sanctionné pénalement et est dès lors d'interprétation restrictive.

L'absence de mention sur les honoraires et services non audit dans le rapport de gestion ne constitue dès lors pas, au stade actuel, une infraction au Code des sociétés.

En vue de promouvoir la transparence, le Conseil recommande néanmoins d'attirer l'attention de l'organe de gestion, sur l'opportunité de reprendre au sein du rapport de gestion une information adéquate, à la lumière par exemple des catégories de prestations prévues dans la Recommandation européenne du 16 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne bien que celle-ci ne soit pas contraignante.

Pour rappel, la Recommandation européenne précitée prévoit un chapitre A. 5 relatif à la publicité des honoraires. En ce qui concerne les services non audit, la Recommandation prévoit, en particulier, une ventilation selon les catégories suivantes : « autres services de certification, services de conseils fiscaux, et autres services extérieurs à la mission d'audit. » (...) ».

Le Conseil a enfin proposé une adaptation à l'article 134 du Code des sociétés visant à publier les honoraires en annexe aux comptes annuels, plutôt que dans le rapport de gestion, en tenant compte des honoraires attribués au commissaire et aux membres de son réseau :

a) par la société auditée en ce qui concerne le contrôle des comptes annuels statutaires ; et
b) par la société audité et par ses filiales, belges ou étrangères, en ce qui concerne le contrôle des comptes consolidés.

2.6. Le Code belge pour les entreprises non cotées en bourse (« Code Buysse »)

Le Past-Président de l'IRE, le confrère Ludo SWOLFS et le Secrétaire général, David SZAFRAN ont représenté le Conseil de l'IRE au sein de la Commission *Corporate Governance* pour les entreprises non cotées en bourse, présidée par le Baron Paul BUYSSE et mise en place par l'UNIZO et l'UCM.

Le Conseil de l'IRE soutient l'initiative ayant conduit à la constitution d'une commission en matière de gouvernement d'entreprise et dont les travaux se sont concrétisés par l'adoption le 21 septembre 2005 du « Code Buysse – *Corporate Governance*, Recommandations à l'attention des entreprises non cotées en bourse ».

Le Code Buysse est disponible sur le site internet (www.codebuysse.be).

2.7. Etude relative au controle des comptes annuels par les commissaires

En avril 2005, la société d'information GRAYDON a publié [1] une étude sur le contrôle des comptes annuels par le commissaire.

GRAYDON constate qu'en 2003, 14.909 sociétés belges avaient désigné un commissaire, dont 956 (6,4 %) n'ont pas bénéficié d'une attestation sans réserve.

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

On remarque que les sociétés où un rapport avec une opinion négative a été établi, présentent un risque fort élevé de faillite (en 2003, 17,6 % des sociétés où le rapport du commissaire consistait en une opinion négative, ont été déclarées en faillite).

Dans les sociétés où une déclaration d'abstention a été émise, le risque de faillite est également élevé (faillite dans 3,0 % des cas en 2003).

Le pourcentage de faillite des sociétés où le rapport du commissaire consiste en une attestation avec réserve, est de 1,1 % en 2003.

Dans les cas où un commissaire est d'avis que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, et donc délivre une attestation sans réserve, il semble, en tout cas selon l'étude, que le pourcentage de faillites est peu élevé, à savoir 0,05 % ou 7 faillites sur un total de 13.953 en 2003.

La conclusion de l'étude GRAYDON est que, pour déterminer la solvabilité d'une entreprise, le rapport du commissaire est un élément utile.

(1) Cette étude est disponible sur le site internet www.graydon.be, sous la rubrique « *newsletters* » (avril 2005).

2.8. IAS/IFRS – droit des sociétés

Au cours de l'exercice 2005, le rapport du Groupe de travail « IAS/IFRS – Droit des sociétés » constitué par le Ministre de l'Economie et par le Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice pour examiner les incidences en droit des sociétés de l'application des IAS (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 97-98), a été adressé par le Professeur K. GEENS, Président du Groupe de travail, et D. SZAFRAN, Vice-Président du Groupe de travail, au Ministre de l'Economie et au Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice, qui sont les destinataires de ce rapport (non publié).

Le confrère H. FRONVILLE représentait le Conseil de l'IRE dans ce groupe de travail.

Ce rapport identifie les incidences possibles en droit des sociétés dans l'hypothèse où les normes comptables internationales IAS/IFRS seraient appliquées aux comptes annuels, par exemple :

– l'application éventuelle des IAS/IFRS aux comptes annuels peut avoir des incidences sur le montant de l'actif net et, partant, sur la possibilité de répartir des bénéfices sous la forme de dividendes, de tantièmes ou de participations aux bénéfices ; et

– l'application éventuelle des IAS/IFRS aux comptes statutaires est susceptible d'avoir des incidences sur le calcul de l'actif net et, partant, du nombre d'actions propres ou parts bénéficiaires qu'une société anonyme peut acquérir, dans la limite du seuil de 10 % du capital souscrit, visé à l'article 620, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code des sociétés.

2.9. Groupe de travail « identification lors du dépôt des comptes annuels »

Président : M. D. Smets
Membre BNB : M. A. Lenaert
Membre IEC : M. R. Van Boven
Membre IPCF : M. F. Haemers
Secretariat : MM. C. D'hondt et E. Van Meensel

Le groupe de travail inter-instituts s'est réuni pour la première fois en 2005, tel que mentionné dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 99), et a pour objectif de réfléchir au contrôle de l'identité lors du dépôt des comptes annuels et de l'exécution des contrôles mathématiques et logiques lors des dépôts « corrigés » à la Banque Nationale de Belgique.

Lors d'une première réunion exploratoire avec la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique, les possibilités actuelles de dépôt des comptes annuels ont été exposées et analysées en profondeur.

Les travaux seront poursuivis en 2006.

2.10. Groupe de travail « Directives européennes »

Président : M. P.P. Berger
Membres externes : Mme C. Dendauw (CSPE), MM. H. Olivier (FEE) et K. Van Hulle (K.U.Leuven)
Membres internes : MM. M. De Wolf, Ph. Maeyaert, D. Van Cutsem et H. Van Passel (membres du Conseil de l'IRE)
MM. R. Peirce et P. Van Impe (les représentants de l'IRE aux groupes de travail de la FEE concernés)
Sécretariat : Mme S. Van Bellinghen et M. D. Szafran

A la suite du discours lors de l'assemblée générale d'avril 2005 du Professeur Jean-Paul Servais, Président du Conseil supérieur des Professions économiques, exposant neuf Directives européennes récentes visant des dispositions intéressant les réviseurs d'entreprises, le Conseil a

créé un groupe de travail, présidé par le confrère Pierre P. Berger, Vice-Président de l'IRE.

Le groupe de travail s'est réuni en 2005 et a suivi les travaux de la Commission, du Parlement et du Conseil européens, concernant la Directive et le Règlement prospectus (*cf. infra*, point 4.1.3.).

Les travaux du groupe de travail se poursuivront dans le courant de l'année 2006.

2.11. Quatrième et Septième Directives européennes – déclarations relatives au *corporate governance* et au contrôle interne

Le Conseil de l'IRE a suivi les travaux relatifs à la proposition de modernisation des Quatrième et Septième Directives européennes. Dans sa proposition, la Commission européenne prévoit notamment une définition des entités liées, une responsabilité de l'organe de gestion dans l'établissement des comptes annuels ainsi qu'une déclaration relative au contrôle interne et à l'application des principes de *corporate governance*.

Le Conseil de l'IRE continuera à examiner en 2006 l'incidence des ces évolutions concernant le rôle du commissaire, en particulier concernant le contrôle interne et les déclarations relatives au *corporate governance*.

2.12. Nomination et démission du commissaire : respect des articles 134 et 135 du Code des sociétés

Le 14 décembre 2005, une circulaire relative au respect des dispositions légales dans le cadre de la nomination et la démission du commissaire (D.013/05), a été adressée aux membres.

Il a été rappelé aux membres que la Commission de surveillance va procéder à une analyse systématique de l'observation des dispositions

légales applicables reprises dans le Code des sociétés (*cf. infra*, point 7.4.19.).

Les commissaires nommés sans respecter intégralement l'article 134, § 1 et/ou 135 du Code des sociétés doivent veiller à faire régulariser leur nomination au plus tard à la plus prochaine assemblée générale.

Cette circulaire est reprise en annexe au présent rapport annuel.

2.13. Dépôt tardif des comptes annuels

La loi-programme du 27 décembre 2005 (*M.B.*, 30 décembre 2005 (Ed. 2)) complète l'article 101 du Code des sociétés comme suit :

« Sauf en cas de force majeure, les personnes morales qui publient leurs comptes annuels et, le cas échéant, leurs comptes consolidés par dépôt auprès de la Banque Nationale de Belgique plus d'un mois après l'échéance du délai de sept mois suivant la clôture de l'exercice comptable, visé à l'article 98, alinéa 2, à l'article 107, § 1er, alinéa 2, à l'article 120, alinéa 2, ou à l'article 193, alinéa 2, contribuent aux frais exposés par les autorités fédérales de surveillance en vue de dépister et de contrôler les entreprises en difficultés.

Cette contribution s'élève à :

- *400 euros, lorsque les comptes annuels ou, le cas échéant, consolidés sont déposés durant le neuvième mois suivant la clôture de l'exercice comptable ;*
- *600 euros, lorsque ces pièces sont déposées à partir du dixième mois et jusqu'au douzième mois suivant la clôture de l'exercice comptable ;*
- *1.200 euros, lorsque ces pièces sont déposées à partir du treizième mois suivant la clôture de l'exercice comptable.*

Les montants visés à l'alinéa précédent sont toutefois ramenés à respectivement 120, 180 et 360 euros pour les petites sociétés qui font usage de la faculté visée à l'article 99 de publier leurs comptes annuels selon le schéma abrégé.

Cette contribution est prélevée par la Banque Nationale de Belgique en même temps que les frais de publicité des comptes annuels ou consolidés concernés, pour

le compte de l'autorité fédérale, suivant des modalités à déterminer par le Roi. ».

II

Cette disposition remplace l'ancien article 129*bis* du Code des sociétés.

Les administrateurs, gérants et liquidateurs sont tenus de déposer les comptes annuels (consolidés) de la société à la Banque Nationale de Belgique (BNB) dans les trente jours après que ceux-ci aient été approuvés et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice (art. 98, al. 2, art. 107, § 1er, al. 2, art. 120, al. 2 et art. 193, al. 2 C. Soc.).

Le système de sanctions pénales valables pour le dépôt tardif des comptes annuels a été modifié il y a deux ans par un système d'amendes administratives (*cf.* l'ancien art. 129*bis* C. Soc.) imposées par le Ministre de l'Economie (ou de son mandataire).

Au lieu de dresser une amende après coup pour dépôt tardif des comptes annuels, la Centrale des bilans de la Banque Nationale imposera désormais un tarif majoré, soit les coûts de dépôt normal plus une contribution dans les coûts de traitement des chambres d'enquête commerciale (installées au sein des tribunaux de commerce). On notera que le contrôle de la publication en temps utile des comptes annuels entraîne des coûts, et ces coûts doivent être supportés par les entreprises négligentes. Les tarifs en vigueur sont repris dans les nouvelles dispositions légales mentionnées ci-dessus.

Comme c'était le cas dans l'ancien système d'amendes, une société pourra également récupérer la contribution si elle fournit la preuve que pour des raisons connues dans le droit commun de « force majeure », elle n'a pas pu déposer ses comptes annuels.

Cette modification du Code des sociétés va dans le sens souhaité par l'IRE [(1)]. Le dépôt tardif des comptes annuels reste une infraction au Code des sociétés et, de surcroît, une amende administrative doit être payée. Les réviseurs d'entreprises doivent par conséquent veiller à un dépôt en temps

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 79-80.

utile des comptes annuels. Le Conseil se réjouit du fait que le principe de déposer les comptes annuels au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice reste d'application.

2.14. Dissolution des sociétés qui ne sont plus actives

Le Gouvernement a déposé un projet de loi visant à modifier les articles 182 et 196 du Code des sociétés [(1)].

Actuellement, l'article 182 du Code des sociétés prévoit que les sociétés qui, durant trois exercices comptables, ont failli à leur obligation de déposer leurs comptes annuels, sont réputées dissoutes. Le nouvel amendement a principalement pour but de réduire ce délai à deux exercices successifs. Avant de prononcer la dissolution, le tribunal pourra toutefois consentir un délai à l'entreprise pour lui permettre de régulariser sa situation.

L'intention est ici d'attirer l'attention des personnes négligentes sur le fait qu'elles doivent déposer leurs comptes annuels dans le délai imparti. Le souhait est aussi améliorer l'efficacité du parquet dans la lutte contre les sociétés « dormantes » qui pourraient être utilisées pour couvrir des activités illicites.

En outre, l'article 196 du Code des sociétés est complété par une nouvelle infraction. Tout administrateur ou gérant de société qui est concerné par l'application de l'article 182 du Code des sociétés peut se voir condamné à une amende pénale si, avant la dissolution, il a négligé de régulariser sa situation. Cette nouvelle infraction vise à lutter contre une pratique toujours plus fréquente qui consiste à ne plus s'intéresser au sort

(1) *Cf.* Proposition de loi modifiant le Code des sociétés afin d'améliorer la transparence des procédures de liquidation à l'égard des tiers, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2003, séance du 9 juillet 2003, n° 0060/001, 15 p. Voir le site internet de la Chambre des Représentants : www.lachambre.be.

des sociétés inactives, ce qui oblige le tribunal lui-même à la dissoudre aux frais de la collectivité, plutôt que d'envisager une dissolution volontaire.

2.15. Avis juridiques

2.15.1. Application de l'article 134, §§ 2 et 4 du Code des sociétés

L'article 5 de la loi du 2 août 2002 (loi *corporate governance*) modifie les paragraphes 2 et 4 de l'article 134 du Code des sociétés dans le sens que l'objet et les émoluments liés à certaines activités, tâches, mandats ou missions *sont mentionnés dans le rapport annuel selon les catégories prévues par le Roi*.

Actuellement, l'arrêté royal concernant les catégories à mentionner dans le rapport annuel n'a pas encore été publié au *Moniteur belge*.

L'article 55, §§ 1er et 3 de la loi du 2 août 2002 mentionnée détermine que les articles 4 et 5 de cette loi entrent en vigueur à une date à fixer par le Roi et que son article 5 s'applique aux rapports annuels ayant trait aux exercices commençant après son entrée en vigueur. Voir aussi l'article 4 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 qui est entré en vigueur le 1er octobre 2003.

Un confrère souhaite l'avis de la Commission juridique quant à savoir si les paragraphes modifiés susmentionnés sont déjà d'application, ou si un arrêté d'exécution est nécessaire.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil a adopté la position unanime suivante (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 90 et la communication aux membres du 22 février 2005) (*cf. supra*, point 2.5.) :

– L'article 134 est inexécutable sans définition des catégories. Vu l'absence d'un arrêté d'exécution précisant les catégories, le Conseil estime que l'organe de gestion n'est pas tenu de mentionner dans le rapport annuel l'objet et les émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies par le commissaire au sein de la société dont il contrôle les comptes annuels ou d'une société belge ou

d'une personne belge liée à cette société au sens de l'article 11 du Code des sociétés ou d'une filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes annuels.

Un autre argument est que cet article 134 doit être interprété de manière restrictive en raison de la sanction pénale de l'article 170, 2° du Code des sociétés qui n'est dès lors pas d'application en l'absence d'un arrêté d'exécution.

– L'ancien texte de l'article 134 a disparu et ne peut donc plus être considéré comme étant d'application.

– Nonobstant le fait qu'il n'existe provisoirement pas encore d'obligation légale quant à la communication des informations dans le rapport annuel, la Commission juridique est d'avis que l'organe de gestion doit fournir sur ce sujet des informations raisonnables.

Le Conseil recommande donc aux membres de l'IRE de suggérer à l'organe de gestion de néanmoins fournir certaines informations concernant l'objet et les émoluments liés à des activités exceptionnelles ou à des missions particulières accomplies par le commissaire. Dans l'hypothèse où l'organe de gestion ne le fait pas, il n'est pas obligatoire de prévoir de mention d'infractions au Code des sociétés dans la seconde partie du rapport des commissaires.

2.15.2. La notion d' « acquisition dans le cadre des opérations courantes de la société » dans le contexte d'un quasi-apport

Un confrère pose à la Commission juridique la question de savoir si la reprise de contrats de leasing en cours dans le cadre du passage d'une activité commerciale en personne physique à une société nouvellement créée peut être considérée comme un cas d'application de l'exception d'acquisition dans le cadre des opérations courantes d'une société dans le contexte d'un quasi-apport, telle que prévue par le Code des sociétés.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil tient tout d'abord à rappeler ce qui suit :

1. la procédure de quasi-apport s'applique aux « acquisitions » et pas seulement aux « achats » ; la notion d'acquisition est beaucoup plus large que celle d'achat ;
2. un transfert de contrats de leasing ne peut pas être considéré comme une acquisition relevant des opérations courantes de la société ;
3. en Belgique, comme dans la plupart des Etats membres de l'UE, le leasing est appréhendé du point de vue du « propriétaire économique » ;
4. pourquoi établirait-on une distinction entre, d'une part, une acquisition d'actifs en pleine propriété grevée d'emprunts et, d'autre part, une acquisition d'actifs financée par un contrat de leasing.

Dans le cas présent, la dernière observation est déterminante aux yeux du Conseil. La *ratio legis* des dispositions légales en matière de quasi-apport qui découlent de la Deuxième Directive européenne de droit des sociétés est d'éviter que le capital ne soit entamé. En outre, la violation de ces dispositions est sanctionnée pénalement (art. 345, 2° et 4° (SPRL), art. 433, 1° et 2° (SCRL) et art. 647, 2° et 4° (SA) C. Soc.).

Le Conseil déduit de ce qui précède qu'une interprétation limitative de la notion d'« acquisition dans le cadre des opérations courantes de la société » dans le contexte d'un quasi-apport est nécessaire et que la procédure de quasi-apport prescrite par le Code des sociétés s'applique dès lors à la reprise de contrats de leasing en cours dans le cadre du passage d'une activité commerciale en nom propre à une société nouvellement créée.

2.15.3. Obligation de désigner un commissaire dans un groupement d'intérêt économique (GIE) de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger

Un avocat souhaite obtenir de l'Institut la confirmation qu'un groupement d'intérêt économique de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger – une société de droit hollandais et une société de droit japonais – n'est pas tenu de désigner un commissaire (même lorsque ses membres sont des sociétés de droit étranger qui doivent désigner un

commissaire ou une personne d'une qualité équivalente dans leurs pays respectifs).

Le Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique ne comprend aucune disposition concernant le contrôle des comptes annuels des groupements européens d'intérêt économique.

Par contre, tant l'article 14, § 2*bis*, alinéa 2 de l'ancienne loi du 17 juillet 1989 concernant les groupements européens d'intérêt économique que l'article 8, § 1er, alinéa 2 de la loi du 12 juillet 1989 portant diverses mesures d'application du Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique, stipulent :

> *« Dans la mesure où un membre du groupement est lui-même tenu par l'obligation de contrôle légal des documents comptables, le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels, doit être confié à un ou plusieurs réviseurs d'entreprises. ».*

Le texte susmentionné de l'article 14, § 2*bis*, alinéa 2 de la loi abrogée du 17 juillet 1989 concernant les groupements européens d'intérêt économique n'apparaît plus en tant que tel dans le Code des sociétés, mais uniquement dans la formulation de l'article 141, 3° du Code des sociétés, selon lequel « *le présent chapitre (ayant trait au contrôle des comptes annuels) n'est pas applicable aux groupements d'intérêt économique dont aucun membre n'est lui-même soumis au contrôle par un commissaire* ».

Le Conseil déplore que l'ancien texte de l'article 14, § 2*bis*, alinéa 2, qui était clair, ait été remplacé et réécrit en sens négatif : du fait de la réécriture de cette disposition à l'occasion de la codification du Code des sociétés, le texte de l'article 141, 3° du Code des sociétés est devenu moins clair. A défaut d'indication contraire dans les travaux parlementaires, il y a lieu de considérer que la codification n'a pas voulu modifier la portée de la législation antérieure.

Sur la base de ce qui précède, le Conseil estime qu'un groupement d'intérêt économique de droit belge, dont toutes les sociétés membres sont de

droit étranger (une société de droit hollandais et une société de droit japonais) est obligé de désigner un commissaire dès que l'un de ses membres est tenu de désigner un commissaire ou une personne de qualité équivalente dans leur pays respectif.

2.15.4. Le statut d'un réviseur d'entreprises qui fait l'objet d'une suspension

Lors de la rédaction de l'avis de la Commission juridique relatif à ce sujet une erreur s'est glissée à la fin de cet avis (IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 115, premier alinéa). Par conséquent, cet alinéa est reformulé comme suit :

« L'ASBL peut également décider de nommer un commissaire suppléant. Celui-ci exercera les fonctions de commissaire en remplacement du réviseur d'entreprises faisant l'objet d'une suspension. A l'expiration de la période de suspension, le réviseur d'entreprises titulaire effectif reprend l'*exercice* du mandat de commissaire, et l'*exercice* du mandat par le commissaire suppléant prend fin. Le *mandat* du commissaire suppléant, *en tant que suppléant*, ne prendra toutefois fin lui-même qu'à l'expiration d'une période de trois ans. ».

2.16. Communication relative à l'apport en nature – nouvelles obligations en matière fiscale et sociale

Le 21 décembre 2005, l'Institut a adressé aux membres une communication relative à l'article 93*undecies* B du Code de la T.V.A. dans le cadre d'un apport en nature.

Entré en vigueur le 19 septembre 2005, l'article 93*undecies* B du Code de la T.V.A. prévoit la possibilité d'obtenir endéans les délais légaux impartis un certificat fiscal similaire à celui prescrit par l'article 442*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 92).

Les articles 442*bis* C.I.R. et 93*undecies* B du Code de la T.V.A. stipulent que « *la cession, en propriété ou en usufruit, d'un ensemble de biens composés entre autres d'éléments qui permettent de retenir la clientèle, affectés à l'exercice d'une pro-*

fession libérale, charge ou office ou une exploitation industrielle, commerciale ou agricole » doit être portée à la connaissance du receveur ou du fonctionnaire chargé du recouvrement, dans le délai prescrit sous peine d'inopposabilité et sous peine d'engendrer la responsabilité solidaire du cessionnaire à concurrence des impôts dus.

Le Conseil attire l'attention sur le fait que cette nouvelle procédure est supposée être contenue dans le paragraphe 2.3.1. des Normes relatives au contrôle de l'apport en nature et du quasi-apport.

Cette communication est reprise en annexe au présent rapport annuel.

Un régime similaire a été instauré à l'égard des cotisations de sécurité sociale par l'article 113 de la loi du 20 juillet 2005 portant des dispositions diverses dans le nouvel article 16*ter* de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants. Ce régime entrait en vigueur le 1er janvier 2006.

Une différence importante par rapport au régime applicable dans le domaine de la T.V.A. et du C.I.R. réside dans le fait que le certificat peut être refusé par l'organisme percepteur des cotisations – *in casu* l'INASTI – lorsque, à la date de la demande, le cédant reste redevable d'une dette certaine et liquide envers l'organisme ou lorsque la demande du cédant est introduite après l'annonce de ou au cours d'un contrôle par un contrôleur social.

Page 122

PAGE VIERGE

III

Chapitre III

DROIT DES COMPTES ANNUELS

3.1. Au niveau international : l'IASB

Les activités de l'*International Accounting Standards Board* (IASB) en 2005 ont été résumées sur leur site internet [1] et les éléments importants d'actualité sont également repris sur le site internet de l'IRE.

III

Selon le premier tour de consultation en 2004 concernant la possible application des IAS/IFRS aux *small and medium-sized enterprises* (les SME), l'IASB a publié un questionnaire en avril 2005 [2] sur les adaptations éventuelles concernant la comptabilisation et les règles d'évaluation pour les nouvelles normes IFRS à rédiger pour les PME. Les PME sont définies dans ce questionnaire comme les entités qui (1) ne doivent pas se justifier publiquement et (2) qui n'établissent aucun état financier à caractère général (*general purpose financial statements*) au profit des utilisateurs externes.

Le 15 mai 2005, le « Comité technique IFRS » de la Commission des Normes comptables sous la présidence du confrère Hugo Van Passel et de Monsieur Yvan Stempnierwsky, secrétaire de la Commission des Normes comptables et co-président du Comité technique ont été les invités d'honneur du *roadshow* [3] de l'IASB à Bruxelles. Les principaux sujets de l'échange d'idées du *roadshow* étaient d'une part le cadre institutionnel de l'IASB et le programme pour le traitement et la révision des standards pour la période future.

L'IASB était représenté par un membre de son Conseil, Gilbert Gelard (FR). Le Président de l'IRE, Monsieur André Kilesse, a accueilli l'IASB à l'occasion d'un déjeuner.

Le Conseil se réjouit de constater que la profession est représentée dans le « Comité technique IFRS » de la CNC, et par cette présence, le 15 mai 2005, a contribué au succès du *roadshow* en Belgique.

(1) *Cf.* www.iasb.org.
(2) *Cf.* www.iasb.org/news/press.asp?showPageContent=no&xml=10_352_30_08042005.htm.
(3) *Cf.* www.iasb.org/news/index.asp?showPageContent=no&xml=10_417_25_03062005_03062006.htm.

Il convient aussi de souligner qu'à l'initiative de la *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC) et du *Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables* (CSOEC) un nouveau site internet a été développé, à savoir www.focusifrs.com, où un aperçu des développements les plus récents est donné en français.

3.2. Au niveau européen

3.2.1. IAS-39 : *fair-value option* et *hedge-accounting*

Le 15 novembre 2005, la Commission européenne a pris la décision d'approuver (*endorsement*) ladite *fair value option* dans l'IAS-39 (« Instruments financiers. Enregistrement et évaluation ») [1]. Cette option de « juste valeur » comprend des dispositions concernant la possibilité d'appliquer le système de la « juste valeur » (« *fair value* ») à tous les postes du bilan. Du fait que l'IASB a développé dans l'IAS-39 une *restricted fair value option*, une solution a été trouvée quant aux différences entre l'IAS-39 et l'article 42*bis* de la Quatrième Directive européenne qui ne permet pas d'appliquer l'option de « juste valeur » à chaque poste actif-passif, vu qu'en particulier les fonds propres du patrimoine de la société sont exclus d'une évaluation à la « juste valeur ». L'application de l'option précitée est soumise à une série de principes et requiert une série de commentaires complémentaires dans les comptes annuels IAS/IFRS.

Par cette première décision, une première étape a été franchie vers une application complète de l'IAS-39. La deuxième et dernière étape à ce propos ont été franchies par la Commission européenne le 21 décembre 2005 [2] par approbation des dispositions concernant le *hedge accounting* (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 129).

(1) *Cf.* Règlement (CE) n° 1864/2005 de la Commission du 15 novembre 2005 modifiant le Règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L. 299, du 16 novembre 2005, p. 45-57.

(2) *Cf.* Règlement (CE) n° 2106/2005 de la Commission du 21 décembre 2005 modifiant le Règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L. 337, du 22 décembre 2005, p 16-19.

Les dispositions ainsi approuvées de l'IAS-39 sont, conformément à l'article 3 du Règlement IAS du 19 juillet 2002 [1], publiées dans les langues officielles de l'UE, dans le Journal officiel de l'Union européenne.

Une série d'autres dispositions de l'IAS-39 avaient déjà été approuvées en octobre 2005 par la Commission européenne [2].

3.2.2. Autres IAS et IFRS

En 2005, la Commission européenne a approuvé (*endorsement*) l'IFRS-2, ainsi que les adaptations y relatives dans l'IFRS-1 et dans les IAS-12, 16, 19, 32, 33, 38 en 39 [3].

En outre, la Commission européenne a approuvé l'IFRS-6, ainsi que les adaptations y relatives dans les IAS-1, 16, 19, 24, 38 et 39 [4].

3.3. Au niveau belge

3.3.1. Champ d'application des IAS/IFRS

Le Conseil a depuis 2003 [5] rendu un avis positif sur les analyses et les propositions contenues dans le projet d'avis de juillet 2003 concernant l'application du Règlement IAS du 19 juillet 2002 et la convergence du

(1) Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, *J.O.U.E.*, L. 243, du 11 septembre 2002, p. 1-4.
(2) *Cf.* Règlement (CE) n° 1751/2005 de la Commission du 25 octobre 2005 modifiant le Règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L. 282, du 26 octobre 2005, p. 4-8.
(3) *Cf.* Règlement (CE) n° 211/2005 de la Commission du 4 février 2005 modifiant le Règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L. 41, du 11 février 2005, p. 4-29.
(4) *Cf.* Règlement (CE) n° 1910/2005 de la Commission du 8 novembre 2005 modifiant le Règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L. 305, du 24 novembre 2005, p. 4-29.
(5) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 88-90 et IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 132.

droit comptable belge avec les IAS-IFRS qui a été présenté par la CNC pour consultation le 19 juillet 2003 [1]. La CNC avait déjà adapté son avis fin 2003 [2].

Pour ce qui concerne les propositions relatives à l'application des IAS/IFRS pour les sociétés non cotées, le Conseil a déjà exprimé son point de vue dans le *Rapport annuel*, 2003 (p. 88-90).

III

3.3.2. Arrêté royal du 18 janvier 2005 portant application des normes comptables internationales

L'arrêté royal du 18 janvier 2005 portant application des normes comptables internationales (*M.B.*, 9 février 2005) offre la possibilité aux sociétés non cotées de rédiger leurs comptes consolidés en appliquant les IAS/IFRS approuvés par la Commission européenne à la date de clôture des comptes.

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il serait opportun que les sociétés européennes avec leur siège social en Belgique obtiennent l'autorisation (sans obligation) de rédiger leurs comptes annuels selon un référentiel IAS/IFRS. En même temps, un état de réconciliation pourrait être imposé avec le système de comptabilité nationale à la lumière de la déclaration à l'impôt des sociétés.

3.3.3. Arrêté royal du 25 janvier 2005 relatif à la simplification des livres comptables

Le 25 janvier 2005, l'arrêté royal proposé par le Secrétaire d'état à la simplification administrative, Monsieur V. Van Quickenborne a été approuvé. L'arrêté royal modifie l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal

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

du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des Normes comptables (*M.B.*, 7 février 2005).

Cet arrêté royal contient d'une part une modernisation de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975, en vue d'une part de la suppression de l'obligation du visa et du paraphe et de la détermination des règles pour la comptabilité électronique et, d'autre part, un nombre de modifications techniques (comme la transposition de certains montants en EUR et des adaptations résultant du texte du Code des sociétés).

Le rapport au Roi stipule entre autres :

> *« De manière plus générale cependant, on relèvera que, conformément à l'obligation générale de conseil à laquelle il est tenu, le professionnel comptable (réviseur d'entreprises, expert-comptable ou comptable agréé) chargé d'une mission à caractère comptable dans une entreprise se doit de vérifier le caractère approprié des systèmes comptables en place et de suggérer de procéder aux modifications nécessaires. ».*

Le Conseil avait déjà attiré l'attention [1] du Gouvernement qu'il ne relève pas de la mission du commissaire ou d'un réviseur d'entreprises qui certifie les comptes annuels, de certifier la qualité ou la fiabilité d'un logiciel comptable mais uniquement, le cas échéant, les résultats financiers produits par le logiciel comptable dans son ensemble.

3.3.4. Arrêté royal du 8 mars 2005 de modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

L'arrêté royal du 8 mars 2005 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.*, 11 mars 2005) introduit le terme « juste valeur » dans le droit des sociétés qui est d'application pour l'évaluation des instruments financiers.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 133.

3.3.5. Arrêté royal du 10 novembre 2005 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

L'arrêté royal du 10 novembre 2005 (*M.B.* 2 décembre 2005) modifie l'article 108 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés comme suit :

III

> *« Une filiale sur laquelle la société consolidante dispose d'un contrôle de fait est laissée en dehors de la consolidation au cas où son inclusion dans la consolidation serait contraire au principe énoncé à l'article 115 ».*

Le principe énoncé à l'article 115 de cet arrêté royal concerne l'image fidèle des comptes consolidés. L'article 108 précité prévoit, dans le cas d'un contrôle de fait par la société consolidante, la possibilité de ne pas intégrer dans la consolidation une filiale dans le cas où l'image fidèle des comptes consolidés serait compromise.

L'ancien texte de l'article 108 de cet arrêté royal prévoyait aussi la possibilité de ne pas intégrer dans la consolidation une filiale lorsque cette dernière a des activités différentes que celles de l'ensemble consolidé. Cette deuxième possibilité n'est plus prévue dans l'arrêté royal actuel, de telle sorte que les seules considérations relatives à l'image fidèle des comptes consolidés pourraient résulter dans le fait de ne pas intégrer dans la consolidation une filiale.

IV

Chapitre IV

LEGISLATIONS PARTICULIERES ET MISSIONS SECTORIELLES

4.1. Contacts avec la Commission bancaire, financière et des assurances

4.1.1. Entreprises financières et organismes de placement collectif

A. Règlement d'agrément

La CBFA a consulté l'IRE en juillet 2005 concernant un projet de modification au règlement d'agrément de la CBFA.

Le Conseil de l'IRE a émis un avis du 10 octobre 2005 portant sur les amendements proposés au règlement d'agrément de la CBFA, et ce en accord avec la cellule de coordination assurances (IRE) et avec l'IRACBF.

Dans cet avis, il est notamment fait mention des doutes quant au maintien d'un système d'agrément préalable de certains réviseurs d'entreprises pour effectuer les missions soumises au contrôle prudentiel de la CBFA.

Il y est également suggéré qu'il y aurait lieu, dans l'optique de favoriser la qualité des audits, de privilégier, dans la mesure où le système des agréments préalables serait maintenu, l'agrément des cabinets d'audit plutôt que des réviseurs d'entreprises individuels.

B. Rapports périodiques des sociétés cotées

La CBFA a consulté l'IRE en février 2005, sur le pouvoir d'investigation de la CBFA à l'égard des sociétés cotées. La CBFA envisage de faire usage de la compétence qui lui est attribuée en vertu de l'article 34, 3° de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers. En vertu de cet article, la CBFA peut demander aux commissaires de ces entités, aux frais de celles-ci, des rapports spéciaux sur les sujets qu'elle détermine.

Depuis la loi du 19 novembre 2004, la CBFA peut, en outre, demander aux commissaires des émetteurs d'instruments financiers, aux frais de ces émetteurs, des rapports périodiques sur les sujets qu'elle détermine.

Le Conseil de l'IRE a émis un avis à la CBFA concernant le projet de circulaire de la CBFA relative aux rapports périodiques des sociétés cotées. Dans cet avis il est notamment fait mention de la nécessité, pour les besoins du contrôle légal des comptes, du maintien d'une relation de confiance entre le réviseur et la société auditée.

Le Président de l'IRE, les confrères H. Van Passel et Ph. Pire et le Secrétaire général de l'IRE se sont réunis avec des représentants de la CBFA, concernant le projet de circulaire sur les rapports périodiques des sociétés cotées.

La CBFA a pris en compte la plupart des suggestions formulées par l'IRE.

Les suggestions du Conseil de l'IRE avaient notamment pour objet d'intégrer des critères de matérialité, de préciser les rôles et responsabilités respectives du comité d'audit, du conseil d'administration, de la direction financière et du commissaire et de favoriser la simplification administrative.

4.1.2. Entreprises d'assurances et fonds de pension

La cellule de coordination assurances (*cf. infra*, point 8.2.5.) a émis, le 21 octobre 2005, un avis à l'attention de la CBFA, relatif à l'adaptation du devoir de consolidation des compagnies d'assurances et à la date d'importation des normes IFRS.

D'autre part, la préparation d'un guide pour le contrôle de qualité est en cours. Les questionnaires s'y rapportant sont adaptés en fonction de la spécificité du secteur des assurances.

4.1.3. Règlement prospectus

Le groupe de travail « Directives européennes » mis en place par le Conseil de l'IRE (*cf. supra*, point 2.10) a analysé la Directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil du 4 novembre 2003 concernant le prospectus à publier en cas d'offre au public de valeurs mobilières ou en vue de l'admission de valeurs mobilières à la négociation, et modifiant la Directive 2001/34/CE (ci-après, la « Directive prospectus ») ainsi que le

Règlement européen n° 809/2004 mettant en œuvre la Directive prospectus (ci-après, le « Règlement prospectus »), qui est d'application depuis le 1er juillet 2005.

Lors de sa réunion consacrée à la Directive et au Règlement prospectus, le groupe de travail « Directives européennes » a analysé le FEE *Discussion Paper on the Auditor's Involvement with the New EU Prospectus Directive* du mois d'octobre 2005. Il s'est penché en particulier sur les points suivants :

– attestation d'informations prévisionnelles ;
– informations financières historiques ; et
– informations financières intermédiaires.

4.1.4. Loi bancaire

L'IRE, ainsi que l'IRACBF, ont été consultés à propos d'un avant-projet d'adaptation de la loi bancaire, et ce anticipant la modification aux Quatrième et Septième Directives, en matière de contrôle interne.

L'IRE a répondu à la CBFA, après concertation avec l'IRACBF, qu'il est favorable à la déclaration du comité de direction à la CBFA, au conseil d'administration et au commissaire sur l'efficacité du contrôle interne.

La proposition de loi confirme qu'il incombe au comité de direction de faire une déclaration portant sur l'efficacité du contrôle interne, alors qu'il reviendra par la suite au réviseur agréé de se prononcer sur cette déclaration.

4.1.5. Secrétariat IRACBF

Des contacts informels ont eu lieu en 2005 entre les Présidents et Vice-Présidents de l'IRE et de l'IRACBF (Institut des Réviseurs Agréés par la Commission Bancaire et Financière).

L'IRACBF a adressé un courrier au Conseil de l'IRE pour faire part du besoin important de support scientifique qu'éprouve l'IRACBF dans les deux prochaines années, au cours desquelles les réviseurs devront exprimer leur position sur des sujets d'actualité, tels que la loi bancaire, l'IFRS dans le secteur financier, le contrôle prudentiel, etc.

Le Conseil de l'IRE a décidé de renforcer son secrétariat scientifique en la matière, pour faire face aux besoins exprimés par l'IRACBF

4.2. Secteur public et non-marchand

4.2.1. Les travaux de la Commission « Comptabilité et audit dans les secteurs public et non-marchand »

IV

Président : M. B. Callens

Membres : Mmes M.-C. Debroux-Leddet, M. Piret et C. Vanden Bosch, MM. J. Christiaens, J. Clocquet, B. Dufourny (jusqu'au 1er novembre 2005), R. Ghysels, F. Maillard, Y. Stempnierwsky, B. Theunissen (à partir du 1er novembre 2005), P. Van Cauter et H. Van Passel

Secrétariat : M. C. Balestra

A. Travaux

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

La Commission « Comptabilité et audit dans les secteurs public et non-marchand » s'est défini comme mission de formuler au Conseil des propositions relatives aux normes et recommandations dans le contexte des secteurs public et non-marchand.

Au cours des travaux de l'année 2005, la Commission a poursuivi l'analyse systématique des normes ISAs ainsi que des mentions pouvant apparaître dans les rapports en vue de circonscrire les éléments nécessitant un commentaire spécifique au secteur public et non-marchand belge.

Afin d'assurer une meilleure efficacité dans la rédaction du rapport final, la Commission a constitué en son sein trois « groupes de rédaction », chacun responsable de la rédaction d'un rapport partiel touchant un aspect de la problématique générale. Le premier groupe de rédaction se penche sur la question du « *reporting* », sous la présidence de M.-C. Debroux-Leddet, le deuxième est centré sur l' « *audit risk* », sous la

direction de B. THEUNISSEN et le troisième se consacre aux « *techniques et procédures d'audit* », dont les travaux sont dirigés par P. VAN CAUTER.

Une fois les différents « rapports partiels » finalisés, la Commission reprendra ses travaux en séance plénière et réalisera le rapport final ainsi que les mesures éventuelles à soumettre au Conseil afin de mieux répondre aux réalités actuelles du secteur. Le rapport final devrait être finalisé au cours du premier semestre 2006.

On rappellera également que deux journées d'études ont été organisées par l'IRE et sont consacrées à l'audit dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française et dans l'enseignement libre subventionné en Flandre (*cf. infra*, point 14.3.6.).

B. Communication fraude dans le secteur public

Le 20 décembre 2005, le Conseil a adressé aux membres une communication relative à la fraude dans le secteur public.

A la lumière des cas de fraude survenus en 2005 dans le secteur public, le Conseil et la Commission de surveillance (*cf. infra*, point 7.4.21.) ont voulu attirer l'attention des réviseurs d'entreprises sur les préoccupations émises dans l'opinion publique et sur le traitement de cette problématique au niveau européen. En plus, la Recommandation de révision « Fraudes et actes illégaux » (5 juin 1998) a été rappelée.

Cette communication est reprise en annexe au présent rapport annuel.

4.2.2. Les honoraires du commissaire dans le secteur non-marchand

L'Institut a émis une circulaire en 2005 [(1)] relative à la problématique des honoraires du commissaire dans le secteur non-marchand.

La circulaire précise notamment que l'article 134 du Code des sociétés fixant le montant des honoraires en vue de garantir le respect des normes

(1) *Cf.* la circulaire aux membres C.015/05 du 1er février 2005 (en annexe du présent rapport annuel).

de révision est également d'application à l'occasion du contrôle des comptes dans le secteur non-marchand, notamment les ASBL [1].

La Commission de surveillance accordera une attention particulière au suivi des recommandations formulées dans la circulaire (*cf. infra*, point 7.4.9.).

IV

4.2.3. Cellule de coordination partis politiques

Coordination des travaux : M. J.-F. Cats
Membres de la cellule de coordination : tous les confrères exerçant un mandat dans les partis politiques sont invités à participer aux travaux de cette cellule de coordination. Le Président de l'Institut est également invité à chaque réunion.
Secrétariat : M. O. Costa

La cellule de coordination partis politiques s'est réunie à une reprise dans le courant de l'année 2005 par délégation de ses travaux à une partie de ses membres.

La cellule de coordination a pris connaissance des observations formulées par la Cour des comptes dans son rapport sur les comptes 2004 des partis politiques.

L'Institut a analysé et répondu au courrier adressé en juillet 2005 par Madame A.-M. Lizin, Présidente du Sénat et par Monsieur H. De Croo, Président de la Chambre des Représentants. Ce courrier de réponse adressé par l'Institut est disponible sur le site internet de l'Institut.

Ce courrier consistait en une demande d'avis à l'IRE en ce qui concerne l'influence de la législation ASBL sur la comptabilité, l'établissement des comptes annuels et le contrôle des comptes annuels des partis politiques.

(1) *Cf.* également IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 139 et IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 376-377 et 606.

4.2.4. Cellule de coordination ONG

Président : M. A. Clybouw
Membres : Mme Ch. Joos, MM. S. Balcaen, A. Chaerels, M. De Wolf, J. Mas et L. Ostyn

Suite à la réforme de la loi sur les ASBL, une délégation de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises conduite par M. André Kilesse, Président de l'Institut, a été reçue en juin 2005 par le chef de cabinet du Ministre de la Coopération au Développement, M. Armand De Decker.

Le point central des discussions portait sur l'obligation pour les organisations non gouvernementales (ONG), qui répondent aux critères des très grandes ASBL, de nommer un commissaire pour l'exercice comptable 2006. En effet, dans sa fonction de commissaire il n'était plus défendable que le réviseur d'entreprises ne soit pas chargé de contrôler aussi les dépenses à l'étranger et doive donc émettre systématiquement une réserve concernant ces dépenses réalisées à l'étranger, comme cela était auparavant prévu dans le Mémorandum du 4 décembre 1998 concernant le contrôle des ONG (publié par l'IRE à la suite de l'A.R. du 18 juillet 1997 concernant la reconnaissance et la subsidiation des organisations de développement non gouvernementales et de leurs fédérations) [1]. Vu que selon ledit arrêté royal, toutes les ONG doivent nommer un réviseur d'entreprises, une différence est en outre apparue en matière de contrôle entre les petites ou les grandes et les très grandes ONG.

A également été abordée la problématique de l'audit réalisé à l'étranger des projets de développement locaux, ainsi que l'admissibilité des honoraires du réviseur d'entreprises ou du commissaire en tant que frais autorisés dans le cadre de ce plan d'action. Enfin, a également été abordée l'incompatibilité entre la comptabilisation correcte des investissements belges réalisés par une ONG à l'actif du bilan et sa contrepartie, portée par l'autorité subsidiante, en charges.

L'arrêté royal du 14 décembre 2005 relatif aux agréments d'organisations non gouvernementales de développement et qui remplace en partie

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 280-292.

l'arrêté royal de 1997, a été publié le 30 décembre 2005.

Pour obtenir le co-financement de programmes pluriannuels de coopération au développement, les ONG reconnues doivent introduire une demande d'agrément complémentaire, connue sous le nom d'Agrément « programmes ».

Conformément à l'article 4 du nouvel arrêté royal relatif aux conditions d'agrément, ces ONG doivent nommer un commissaire, indépendamment des critères de taille définis par l'article 17, § 5, alinéa 1er de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

Cette disposition a été prévue, après consultation de l'IRE, en vue de renforcer le contrôle des ONG en alignant celui-ci sur le mandat de commissaire prévu en matière d'A(I)SBL et fondations, y compris quant aux garanties de qualité du contrôle et d'indépendance du commissaire.

La réforme de la législation sur les ASBL a donné lieu à d'importantes évolutions dans le secteur des ONG. Depuis l'exercice 2006, les ONG doivent – comme d'ailleurs toutes les autres associations sans but lucratif – établir et publier des comptes annuels sur la base du plan comptable légal et en tenant compte de la législation comptable en vigueur. L'uniformité de cette nouvelle réglementation favorisera une plus grande transparence sur le plan du *reporting* financier à l'égard des personnes subsidiantes, des donateurs et autres tiers.

Un grand nombre d'ONG sont tenues de nommer un commissaire, soit en raison de leur taille, soit en vue d'obtenir l'agrément « programmes ». De ce fait, la responsabilité du réviseur d'entreprises dans le secteur des ONG sera considérablement étendue. Outre l'extension de la mission de contrôle aux activités étrangères, le respect des réglementations légales applicables dans le secteur des ONG demandera une attention particulière.

4.2.5. Cellule de coordination écoles supérieures de la Communauté flamande

Président : M. H. J. Van Impe
Membres : tous les confrères exerçant une mission d'audit des écoles supérieures de la Communauté flamande sont invités à participer aux activités de cette cellule de coordination.

La cellule de coordination « écoles supérieures de la Communauté flamande » est présidée par le confrère Herman Van Impe. Il est composé de réviseurs d'entreprises qui assurent l'audit des écoles supérieures, de commissaires du gouvernement des écoles supérieures, d'un certain nombre de responsables financiers du secteur des écoles supérieures ainsi que de représentants du Ministère de la Communauté flamande, département Enseignement – division Ecoles supérieures.

La cellule de coordination s'est réunie neuf fois au cours de l'année 2005.

Au cours de l'année écoulée, la cellule de coordination a préparé un projet d'arrêté modificatif portant sur le système comptable normalisé qui doit être suivi par les écoles supérieures. Les propositions de modifications ont essentiellement pour but d'actualiser le système comptable, et ce notamment à l'occasion de la nouvelle législation sur les ASBL. En décembre 2005, le nouveau projet a été transmis à l'Administration de l'Enseignement supérieur et de la Recherche scientifique et devrait entrer en vigueur le 1er janvier 2007.

D'autres thèmes ont été en outre traités :

- la problématique de la comptabilisation et de la valorisation des leasings, emphytéoses, droits de superficie et droits similaires ;
- les projets de recherche en cours ;
- le projet de comptes annuels à déposer pour les écoles supérieures ayant adopté la forme d'une ASBL.

Depuis décembre 2005, des représentants du monde universitaire ont été invités en tant qu'observateurs. L'objectif de cette initiative est de vérifier si et dans quelle mesure les comptes annuels des universités et ceux des écoles supérieures peuvent être mis en concordance.

4.2.6. Cellule de coordination écoles francophones subventionnées

Président : M. F. Maillard
Membres : Mmes M.-C. Debroux-Leddet et M. Piret, MM. P. Delwarde, M. De Wolf, L. Sohet et B. Theunissen

La cellule de coordination a été créée en 2005 et vient de débuter ses travaux.

IV

Les travaux de la cellule de coordination ont été précédés par des réunions de travail entre des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et des représentants du Secrétariat Général de l'Enseignement Catholique francophone subventionné (SeGEC), réunions qui ont donné lieu à une note de synthèse remise aux écoles de l'enseignement francophone subventionné par l'intermédiaire du SeGEC.

Cette note reprend un ensemble de points de consensus concernant les règles d'évaluation dans ce secteur particulier.

Les sujets étudiés par la cellule de coordination sont les suivants :

- le suivi de la première note de synthèse, au regard de l'expérience des confrères sur le terrain, des questions et cas pratiques rencontrés ;
- les avis de la Commission des Normes comptables, en ce qui concerne les points spécifiques intéressants le secteur ;
- des propositions d'avis à soumettre au Conseil de l'IRE.

Par ailleurs, une journée d'études portant sur la réglementation comptable et le révisorat d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné a été organisée le 14 janvier 2006 (*cf. infra*, point 14.3.6.).

4.2.7. Cellule de coordination pouvoirs locaux wallons

Président : M. P. Comhaire
Membres : tous les confrères qui ont une expérience se rapportant à l'exercice d'un mandat dans les pouvoirs locaux wallons sont invités à participer aux travaux de cette cellule de coordination.

Cette cellule de coordination a étudié en 2005, les missions auprès de Communes en Région wallonne.

Le Gouvernement wallon a lancé en 2001 le plan Tonus communal en vue d'apporter une aide exceptionnelle à des Villes et communes wallonnes.

Ce plan a confié à des réviseurs une mission de suivi de l'évolution de la situation financière des entités locales ayant bénéficié de l'intervention régionale.

En 2005, le Gouvernement wallon a actualisé les objectifs de cette mission qui consiste en l'examen approfondi des comptes de la Commune, du CPAS et des régies et le cas échéant d'autres entités consolidées. Cette analyse doit permettre de vérifier l'adéquation entre les résultats obtenus par l'application des mesures prévues par le plan de gestion, adopté par chaque Commune, et les résultats du compte. Elle comporte, notamment, l'étude rétrospective et prospective de la situation financière de la Commune au travers des difficultés ayant entraîné l'octroi de l'aide Tonus.

A cette occasion, une cellule de coordination, constituée de membres du Cabinet du Ministre de l'Intérieur de la Région wallonne et de réviseurs, a préparé un schéma de rapport et d'analyse.

Les missions accomplies par les réviseurs auprès des pouvoirs locaux s'inscrivent dans les fondements modernes de la profession : donner confiance dans les chiffres, aider à voir clair et à regarder au-delà des apparences.

Ceci répond à des besoins qui sont essentiels à la vie économique et qui apparaissent maintenant comme des conditions de la bonne gouvernance et du débat démocratique.

Dans ce cadre, l'Institut propose de poursuivre quatre pistes de réflexion qui sont considérées, selon les références internationales, comme des bonnes pratiques de la gouvernance publique :

– la transparence des comptes, qui impose une simplification de la comptabilité communale et l'adoption de principes d'analyse pertinents ;
– la tutelle prudentielle, qui vise à une conception moderne du contrôle externe dans le respect de l'autonomie locale et des intérêts régionaux ;
– le contrôle interne, qui doit être compris par les gestionnaires comme un moyen de se prémunir des risques de dysfonctionnement ;
– le comité d'audit, qui pourrait constituer un outil susceptible d'avoir un impact significatif sur la transparence des comptes, l'importance de la tutelle prudentielle et le contrôle interne.

Il importe de souligner que ces thèmes font l'objet actuellement de débats dans le secteur public tant en Belgique qu'à l'étranger, et qu'ils concernent aussi bien les entreprises que les différents pouvoirs locaux ainsi qu'il ressort de nombreuses études publiées, notamment, par l'OCDE.

4.2.8. Ethique et gouvernance publique

L'éthique à adopter par un réviseur d'entreprises dans le cadre plus global d'une meilleure gouvernance publique a fait l'objet de réflexions de la part de l'IRE, communiquées aux représentants du monde politique wallon au courant de l'exercice 2005.

En particulier, les sujets suivants ont été abordés :

– l'exercice d'une fonction de parlementaire par un réviseur d'entreprises ;
– le renforcement des exigences d'indépendance financière ;
– le caractère légal ou réglementaire du principe d'indépendance d'apparence ;
– la sensibilisation des organes de gestion ;
– la définition d'entités liées aux partis politiques ; et
– la déclaration de patrimoine.

En outre, une réflexion a été entamée sur le renforcement de la transparence des comptes des pouvoirs locaux en Région Wallone et l'amélioration de la reddition de comptes par les gestionnaires publics. Dans ce contexte, les points suivants ont été évoqués :

– les comités d'audit et le contrôle interne ;
– les modalités du contrôle externe et la certification des comptes des pouvoirs locaux ; et
– l'évolution des mécanismes de tutelle vers un contrôle prudentiel.

4.3. Audit et développement durable

Président : Mme R. Van Maele
Membres : Mme P. Kindt, MM. D. Kroes, A. Palm, Ph. Pire et P. Van den Eynde
Secrétariat : M. O. Costa

Le but principal du groupe de travail est de permettre au réviseur d'entreprises d'exercer un rôle actif dans les domaines de l'environnement et du développement durable qui ont un impact sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ainsi que dans la certification et l'attestation distincte en matière d'environnement et de développement durable des entreprises et des organisations en général.

Le groupe de travail « Audit et développement durable » s'est réuni à quatre reprises au cours de l'année 2005.

4.3.1. Nouvelle note technique Informazout

Comme annoncé dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 145), les réviseurs d'entreprises ont été sollicités pour les attestations auprès d'Informazout. Une note technique a été rédigée en collaboration avec cet organisme et mise à la disposition des membres sur le site internet de l'IRE.

4.3.2. Accords de branche en Région Wallonne – Emission de CO_2

L'Institut a été sollicité par la Région wallonne pour déterminer le rôle que pourraient remplir les réviseurs d'entreprises dans le cadre des accords de branche conclus ou à conclure avec les différentes fédérations sectorielles (chimie, papier, industrie laitière, etc.) en ce qui concerne les émissions de CO_2.

Le groupe de travail Audit et développement durable poursuit ses contacts avec la Région Wallonne pour déterminer le cadre d'intervention des réviseurs d'entreprises.

4.3.3. Influence des ISAs sur les notes techniques

Le groupe de travail Audit et développement durable a entamé un travail d'analyse relatif à la conformité des notes techniques BEBAT, FOST PLUS, VAL-I-PAC avec les ISAs.

Cette analyse sera poursuivie durant l'année 2006.

4.3.4. Prix belge pour le meilleur Rapport de développement durable

L'Institut a organisé en collaboration avec BUSINESS & SOCIETY BELGIUM, acteur de premier rang en matière de promotion et d'intégration de la responsabilité sociétale des entreprises, le prix belge pour le meilleur Rapport de développement durable. Cet événement, auquel environ 200 personnes ont pris part, a été un franc succès.

Le Conseil remercie chaleureusement les membres de BUSINESS & SOCIETY BELGIUM pour la qualité de la collaboration.

Le prix a été décerné, par Madame E. VAN WEERT, Secrétaire d'Etat au Développement durable et à l'Economie sociale et par Monsieur A. KILESSE, à la société DEXIA au cours de la conférence « *Corporate Social Responsability : action, no fashion !* » qui a eu lieu à Huizingen le 25 octobre 2005.

Le rapport du jury est disponible sur le site internet de l'Institut.

4.4. Technologies de l'information et de communication

4.4.1. ICT

Président :	M. E. VERCAMMEN
Membres IRE :	MM. L. CARIS, K. DE BAERE, K. DE BRABANDER, S. LELEUX et D. SMETS
Membres IEC :	MM. O. DE BONHOME, R. LASSAUX, E. STEGHERS et H. VAN DEN KEYBUS
Membres IPCF :	MM. P. DELEU et P. HUYSMANS
Secrétariat :	M. O. COSTA

La Commission ICT est une commission mixte de l'IRE, de l'IEC et l'IPCF.

La Commission ICT s'est réunie à trois reprises au cours de l'année écoulée.

A. Signature digitale

Le Conseil de l'Institut a poursuivi ses contacts à la suite de la signature du contrat en matière de signature digitale avec CERTIPOST, société commune à LA POSTE et BELGACOM.

B. Communication par voie électronique

La Commission ICT poursuit l'étude des opportunités consistant à favoriser la communication par voie électronique et l'automatisation de certaines procédures de et vers l'IRE que ce soit pour les membres (p. ex. information annuelle) ou pour les stagiaires (p. ex. inscriptions aux examens et séminaires, journaux de stage, etc.).

L'examen approfondi de ce projet en collaboration avec nos partenaires informatiques se poursuit en 2006. L'Institut se réjouit de ce que la délivrance progressive de la nouvelle carte d'identité électronique favorise notamment l'envoi de documents via des supports électroniques.

C. Publication des comptes annuels

La Commission ICT entretient des contacts réguliers avec l'administration de la Centrale des bilans pour mieux suivre les évolutions dans le domaine d'XBRL, le dépôt et la consultation électronique des comptes annuels.

D. Participation à des congres internationaux

La Commission ICT est représentée aux diverses conférences internationales organisées dans le cadre de l'*International Innovation Network*. Ces réunions permettent aux membres de faire la connaissance de nouveaux logiciels, qui pourraient intéresser nos professions comptables (*cf. infra*, point 12.10.).

4.4.2. XBRL

Président :	M. D. Smets
Membres IRE :	MM. P. Bogaert, D. Bruyndonckx, B. De Leeuw et L. Domingo
Membres IEC :	Mme M. Claes, MM. O. de Bonhome, E. Steghers et E. Vercammen
Membres externes :	MM. A. Lenaert (BNB) et O. Servais (XBRL Europe)
Secrétariat :	MM. C. D'hondt et E. Van Meensel

L'association XBRL Belgique a été effectivement constituée le 22 novembre 2004, tel que mentionné dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 147-148).

L'assemblée générale de XBRL Belgique a eu lieu le 15 mars 2005.

Lors de cette assemblée générale, un nouveau conseil d'administration constitué de Monsieur L. Dufresne, Président du conseil d'administration de XBRL Belgique (BNB) et de Messieurs J.-P. Courtois (Coface Euro DB), D. Quina (Fedict), D. Smets (IRE) et E. Vercammen (IEC), a été élu pour une période de trois ans.

Comme ceci est également le cas dans d'autres pays, des groupes de travail ont été constitués au sein de XBRL Belgique.

Un premier groupe de travail « Communication » est chargé de la communication interne et externe mais n'a pas encore été formellement constitué.

La principale mission du groupe de travail « Taxonomie » consiste dans le développement d'une taxonomie suivant la législation comptable belge (BE-GAAP). Une taxonomie est un document dans lequel sont décrites les données reprises dans un document XBRL. La taxonomie peut donc être considérée comme une sorte de dictionnaire.

Le groupe de travail « Taxonomie » a été constitué lors de la présentation d'un projet de taxonomie destiné au reporting, à partir de 2007, des comptes annuels selon les BE-GAAP. Le groupe de travail est présidé par Madame C. Dümm (BNB). Le confrère P. Bogaert représente l'IRE dans ce groupe de travail.

Durant les travaux du groupe de travail, les sujets suivants ont été plus particulièrement analysés :

– le rapport du commissaire sous format XBRL ; et
– la possibilité de standardisation des règles d'évaluation.

Le Conseil de l'IRE ne s'est pas montré favorable lors de sa réunion du 4 mai 2005 à une standardisation du texte du rapport du commissaire mais s'est montré positif envers une éventuelle standardisation des différentes possibilités de titres de rapports. La Commission XBRL a dès lors soumis une proposition d'algorythme au groupe de travail Taxonomie.

La Commission XBRL n'est pas non plus favorable à une éventuelle standardisation des règles d'évaluation sous format XBRL.

Les travaux du groupe de travail Taxonomie ont été achevés en 2005 et la communication aux divers groupes intéressés a été organisée le 25 janvier 2006 au siège de la BNB.

L'IRE suit les développements par le biais de la Commission XBRL.

4.5. Commission PME

Président : Mme I. Saeys
Membres : MM. F. Caluwaerts (jusqu'en mai 2005), B. de Grand Ry, T. Dupont, D. Leboutte, Ph. Pire, D. Smets, J.-P. Vandaele, L. R. Van Den Abbeele (à partir de juin 2005) et P. Weyers
Secrétariat : M. C. Balestra

La Commission PME s'est réunie à plusieurs reprises durant l'exercice 2005. Ses travaux ont porté principalement sur l'élaboration de trois brochures, ainsi que différents dépliants consacrés aux missions particulières. La Commission a également été active en participant à des groupes de travail ministériels nationaux ou internationaux.

4.5.1. Dépliants et brochures

La Commission a rédigé des dépliants de vulgarisation traitant des missions non liées au contrôle légal des comptes.

En réalisant ces dépliants, la Commission cherche à rendre compréhensible pour un lectorat non-professionnel l'intervention du réviseur dans des missions légales autres que le contrôle des comptes. La Commission est partie du constat que les missions particulières (apports, quasi-apports, fusions, etc.) ne sont abordées que dans des documents techniques destinés aux professionnels. Les PME et leurs dirigeants sont de ce fait peu informés sur plusieurs aspects de la profession de réviseur dont on connaît principalement la fonction de commissaire.

La Commission se propose de réaliser cinq dépliants en 2006.

Les brochures 2 « Comment financer la croissance de ma PME ? » et 3 « Comment rémunérer son personnel à partir des résultats ou du capital de la société » sont finalisées et leur publication et distribution interviendra début 2006.

La Commission s'est également penchée sur un projet de quatrième brochure « Comment reprendre une PME ? » mais vue du côté de l'acheteur.

4.5.2. Participation à des groupes de travail

La Commission a également été active au niveau fédéral et européen, par la participation aux groupes de travail organisés par différents ministères et par la FEE sur les PME.

Ce groupe de travail PME (SME *Working Party*) établi au sein de la FEE, est composé de plusieurs représentants des différents Instituts internationaux, sous la présidence de Monsieur José Bove (Espagne).

Plusieurs réunions ont été organisées à Bruxelles durant l'année. Une grande attention a été réservée à l'implémentation possible des normes IAS/IFRS dans les PME ainsi qu'à la lutte contre la fraude (ISA-240) et le blanchiment. Le compte-rendu des réunions est disponible sur le site internet www.fee.be.

La Commission a également été active au niveau national par la participation au groupe de travail relatif à la transmission de l'entreprise organisé

par Madame la Ministre Sabine LARUELLE où des propositions de réformes en termes de droit fiscal et des sociétés ont été formulées (*cf. infra*, point 14.3.4.).

4.6. Commission Directive anti-blanchiment

Président : M. Ph. MAEYAERT
Membres : MM. P. COOX, R. HOSKENS et F. STAELENS
Secrétariat : M. C. BALESTRA

La Commission a analysé les différentes législations nationales et internationales applicables en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux (*cf. supra*, point 1.9.).

4.7. Droit de la concurrence FVIB

Dans sa Communication de février 2004 sur l'application du droit européen de la concurrence aux professions libérales, la Commission européenne avait annoncé qu'elle envisageait de procéder, avec l'aide des autorités de concurrence des Etats membres, à une analyse des législations, réglementations et règles déontologiques nationales applicables aux professions libérales au sein de l'Union européenne, afin de vérifier la conformité de ces règles par rapport au droit de la concurrence, notamment en matière de publicité et d'honoraires [(1)].

En janvier 2005, le Conseil de l'IRE a répondu à une demande d'informations générales de la part du Service de la concurrence, concernant les règles déontologiques applicables à la profession de réviseur d'entreprises en Belgique.

La FVIB, a organisé le 29 novembre 2005 une table ronde concernant l'application du droit de la concurrence aux professions libérales. Le Vice-Président et le confrère Dirk SMETS ont représenté le Conseil de l'IRE.

Il est également renvoyé au point 1.12. du présent rapport annuel.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 154.

Page 152

PAGE VIERGE

V

Chapitre V

ACCES A LA PROFESSION ET COMMISSION DU STAGE

5.1. Faits marquants

La Commission du stage est amenée depuis plusieurs années à traiter un nombre croissant de dossiers de stagiaires, de candidats stagiaires et de candidats souhaitant obtenir la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Cette tendance s'est poursuivie cette année.

L'Institut s'efforce de communiquer de plus en plus via son site internet/extranet en matière d'accès à la profession (p. ex. : mise à disposition en ligne des *syllabi* des séminaires de stage, liste d'ouvrages de référence pour la présentation de l'examen d'admission, etc.).

La Commission du stage a publié en 2005 la troisième édition de la brochure L'accès à la profession. Celle-ci a été adressée aux réviseurs d'entreprises et à tous les stagiaires. Le document est également disponible sur le site internet de l'IRE.

La Commission du stage a présenté au Conseil une note dressant les principes de l'accès à la profession pour les candidats au titre de réviseur d'entreprises et bénéficiant, à l'étranger, d'une qualité équivalente à celle de réviseur d'entreprises. Le document est repris en annexe au présent rapport annuel.

La Commission du stage a présenté fin 2005 au Conseil un projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession visant à remplacer l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises.

Le projet reprend des modifications de fond à la lumière de l'expérience de la Commission du stage, des évolutions de la profession depuis 1987 et de la révision de la Huitième Directive.

5.2. Accès à la profession des personnes physiques

5.2.1. Remarques préalables

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

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

5.2.2. Admission au serment des stagiaires

En 2005, 49 candidats ont réussi avec succès à l'examen d'aptitude et achevé leur stage. Le Conseil, sur proposition de la Commission du stage, a admis ces candidats à prêter serment.

5.2.3. Passerelles

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

A. Passerelles de l'IEC vers l'IRE

a. En 2005, l'Institut n'a reçu aucun dossier d'expert-comptable.

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

Le jury francophone est composé de Messieurs H. Fronville, Président (Président suppléant : M. De Wolf), B. de Grand Ry, Ph. Gigot, Ph. Pire (membres suppléants : M. Delbrouck, M. Grignard, E. Mathay et R. Vermoesen), réviseurs d'entreprises et G. Delvaux, membre extérieur (membre extérieur suppléant : R. Krockaert).

Le jury néerlandophone est composé de Monsieur B. Callens, Président (Président suppléant : Ph. Maeyaert), Madame M. Hoste, Messieurs L. Ostyn, J. Vanderhoeght (membres suppléants : P.P. Berger, L. De Puysseleyr, H. Everaerts, D. Smets, R. Van Asbroeck, H. Van Passel, P. Valckx et K. Vandelanotte), réviseurs d'entreprises et A. Bert, membre extérieur.

Un candidat a présenté pour la troisième fois l'examen dans le courant de l'année 2005 et a réussi cet examen.

Le Conseil précise que les candidats disposent au maximum de trois possibilités pour présenter l'examen.

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

B. Passerelles de l'IRE vers l'IEC

a. En 2005, le Conseil de l'Institut a analysé le dossier de 5 réviseurs d'entreprises souhaitant poser leur candidature auprès de l'IEC. 4 dossiers ont ensuite été transmis à l'IEC pour complément d'analyse.

En 2005, 13 réviseurs d'entreprises ont présenté l'examen à l'IEC et 4 ont été admis au tableau de l'IEC.

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

b. 2 réviseurs d'entreprises stagiaires en exercice ont souhaité bénéficier, conformément à l'article 2.1. de l'accord passerelle, de la procédure de passerelle entre l'IRE et l'IEC.

Les dossiers ont été transmis à l'IEC avec un avis favorable.

5.2.4. Reconnaissance mutuelle des professionnels étrangers

Au cours de l'année écoulée, 3 candidats titulaires d'un titre équivalent à celui de réviseur d'entreprises à l'étranger ont présenté l'épreuve prévue à l'article 40 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises. Les 3 candidats ont échoué à l'examen.

Le Conseil regrette le manque de préparation de certains candidats à cette épreuve.

Un candidat a présenté pour la deuxième et la troisième fois l'examen dans le courant de l'année 2005 et n'a pas réussi cet examen.

Le Conseil précise que les candidats disposent au maximum de trois possibilités pour présenter l'examen.

5.2.5. Réadmission au serment

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

V

Un des 2 candidats ne répondait pas aux conditions pour bénéficier de cette procédure.

Aucun réviseur d'entreprises ayant démissionné depuis plus de cinq ans n'a souhaité être réadmis au tableau des membres.

Le Conseil rappelle que seuls sont analysés les dossiers de réadmission au serment de personnes remplissant les conditions visées à l'article 6 du règlement d'ordre intérieur au moment de l'introduction de la demande.

5.3. Composition

La Commission du stage est composée :

- du Président, Monsieur André Kilesse (1995) ;
- de trois membres du Conseil, Messieurs Boudewijn Callens (1986), Daniel Kroes (2005), Daniel J. Van Cutsem (1988) ;
- de trois membres réviseurs extérieurs au Conseil, Madame Vinciane Maricq (1994), Messieurs Georges Hepner (1992) et René Van Asbroeck (1993) ;
- d'un membre suppléant, Monsieur Patrick Van Impe (1998) ;
- de deux experts techniques réviseurs d'entreprises, Messieurs Jacques Tison (1998) et Luc Verrijssen (2002).

Elle a tenu dix séances en 2005.

5.4. Généralités

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

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

La Commission du stage traite également de questions ponctuelles. La Commission du stage a continué en 2005 à suivre l'évolution du projet de modernisation de la Huitième Directive. La Directive de reconnaissance des qualifications professionnelles du 6 juin 2005 a fait l'objet d'une attention particulière en matière de reconnaissance des qualifications professionnelles.

5.5. Approbation des conventions de stage

La Commission du stage a approuvé 128 conventions en 2005 (88 néerlandophones et 40 francophones).

Au 31 décembre 2005, l'Institut comptait 445 stagiaires (317 néerlandophones et 128 francophones).

5.6. Réduction du stage

2 stagiaires ont bénéficié d'un stage réduit en 2005.

5.7. Modifications en cours de stage

5.7.1. Radiation

L'article 25, alinéa 4 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 précise que :

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

Conformément à cet article, 66 stagiaires ayant suspendu leur stage depuis plus de cinq ans ont été radiés après avoir été prévenus au moins un mois à l'avance de cette radiation.

5.7.2. Changement de maître de stage

En 2005, 32 demandes de changement de maître de stage ont été approuvées.

V

Dans le cadre des changements de maître de stage, la Commission du stage demande quelque fois des informations complémentaires et des prévisions d'évolution des cabinets de révision.

5.7.3. Suspension de stage et démission

Au cours de l'année écoulée, 150 stagiaires ont souhaité suspendre leur stage soit pour fin de convention de stage (113) soit pour une période déterminée (37) et 5 personnes ont présenté leur démission en qualité de stagiaire.

5.7.4. Stage à l'étranger

Au cours de l'année écoulée, 2 stagiaires ont été autorisés à effectuer une partie de leur stage à l'étranger et ce, en application de l'article 4 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

5.7.5. Reprise du stage

6 stagiaires ont été réadmis au stage après une suspension de leur stage pour fin de convention de stage de moins de cinq années.

29 stagiaires ont été réadmis au stage après une suspension pour durée déterminée.

Dans le cadre des reprises de stage, la Commission du stage demande quelque fois des informations complémentaires et des prévisions d'évolution des cabinets de révision.

5.8. Examen d'admission au stage

232 nouveaux candidats ont introduit, dans le courant de 2005, un dossier d'inscription à l'examen d'entrée.

L'examen d'admission au stage a été organisé au cours du second semestre 2005 suivant la procédure fixée par l'article 15 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

Les épreuves se sont déroulées à Bruxelles les samedi 15 octobre, lundi 17 octobre et samedi 22 octobre 2005.

232 candidats étaient inscrits en 2005 à l'examen d'entrée.

2005	Participants	Réussi
F	73	20 (27 %)
N	159	70 (44 %)
Total	232	90 (39 %)

Outre les 90 personnes ayant réussi l'examen d'entrée, 35 candidats ont obtenu une dispense totale à l'examen d'entrée sur base des cours suivis lors de leur cursus universitaire ou équivalent.

5.9. Examens de stage

Les examens de stage se sont déroulés les mardi 27 septembre (contrôle), jeudi 29 septembre (la profession) et samedi 1er octobre 2005 (matières de base approfondies).

Les résultats des examens de stage 2005 sont repris ci-dessous :

2005		Participants	Réussi
T1 (Matières de base)	F	39	32 (82 %)
	N	91	61 (67 %)
	Total	130	93 (71 %)
T2 (Contrôle)	F	37	26 (70 %)
	N	78	43 (55 %)
	Total	115	69 (60 %)
T3 (Profession)	F	23	15 (65 %)
	N	78	54 (69 %)
	Total	101	69 (68 %)

V

5.10. Examen d'aptitude 2005 (deux sessions)

5.10.1. Etude pratique

La Commission du stage a décidé de supprimer l'étude pratique à partir de la session de novembre-décembre 2005.

5.10.2. Résultats

A. *Première session*

L'épreuve écrite a eu lieu le samedi 7 mai 2005. La session orale s'est déroulée du 13 au 17 juin 2005. 64 candidats étaient inscrits ; 30 candidats ont réussi l'épreuve.

B. *Seconde session*

L'épreuve écrite s'est déroulée le samedi 19 novembre 2005. La session orale s'est déroulée du 19 au 23 décembre 2005. 62 candidats y ont participé ; 26 candidats ont réussi l'épreuve.

Les résultats de l'examen d'aptitude de l'année 2005 sont repris ci-dessous :

2005		Nombre d'examens présentés	Candidats présentant l'examen pour la 1re fois	Réussi
Mai/Juin	F	20	17	12 (60 %)
	N	44	30	18 (41 %)
	Total	64	47	30 (47 %)
Nov./Déc.	F	19	3	9 (47 %)
	N	43	8	17 (40 %)
	Total	62	11	26 (42 %)
Total des deux sessions	F	39	20	21 (54 %)
	N	87	38	35 (40 %)
	Total	126	58	56 (44 %)

2005	Nombre de candidats	Réussi	Echec
Candidats présentant l'examen pour la 1ère fois	58	28	30
Candidats présentant l'examen pour la 2ème fois	36	16	20
Candidats présentant l'examen pour la 3ème fois	26	10	16
Candidats présentant l'examen pour la 4ème fois	5	1	4
Candidats présentant l'examen pour la 5ème fois	1	1	0
Total	**126**	**56**	**70**

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

La composition des jurys de l'examen d'aptitude n'a pas fait l'objet de modifications majeures lors de l'année écoulée.

Conformément à l'article 37 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 :

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

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

Les jurys se composent comme suit au 31 décembre 2005 :

V

A. *Les jurys d'expression néerlandaise :*

NL 1 : Messieurs K.M. Van Oostveldt (2007), Président, S. Rabaey (2006), D.J. Van Cutsem (2008) et J. Vanderhoeght (2008) réviseurs d'entreprises.
Madame B. Van Den Bossche, membre extérieur.

NL 2 : Messieurs J. Branson (2008), Président, J. De Bom Van Driessche (2007), P. Steenackers (2007) et P. Van Staaij (2006), réviseurs d'entreprises.
Monsieur R. Van Riet, membre extérieur.

NL 3 : Messieurs B. Callens (2006), Président, P.P. Berger (2006), J. Boeye (2008) et L. Hellebaut (2008), réviseurs d'entreprises.
Monsieur F. Van Thillo, membre extérieur.

NL 4 : Messieurs R. Tiest (2006), Président, R. Neckebroeck (2006), R. Van Asbroeck (2007) et B. Van Ussel (2006), réviseurs d'entreprises.
Monsieur R. De Leeuw, membre extérieur.

NL 5 : Messieurs C. Reyns (2006), Président, J. Kesselaers (2008), L. Toelen (2006) et P. Van Impe (2006), réviseurs d'entreprises.
N, membre extérieur.

B. *Les jurys d'expression française :*

FR 1 : Messieurs D. Lebrun (2006), Président, J. Lenoir (2006), E. Mathay (2008) et D.J. Van Cutsem (2006), réviseurs d'entreprises.
Monsieur J.-L. Struyf, membre extérieur.

FR 2 : Messieurs M. Massart (2008), Président, A. Deschamps (2006), G. Hepner (2007) et D. Leboutte (2007), réviseurs d'entreprises.
Monsieur M. Venturi, membre extérieur.

FR 3 : Monsieur M. De Wolf (2008), Président, Madame V. Maricq (2007), Messieurs M. Grignard (2008) et M. Van Doren (2006), réviseurs d'entreprises.
Monsieur M. Flagothier, membre extérieur.

FR 4 : Monsieur O. Caprasse (2006), Président, Madame P. Tytgat (2006), Messieurs M. Denayer (2006) et J. Tison (2006), réviseurs d'entreprises.
Madame Catherine Dendauw, membre extérieur.

Par ailleurs, le Conseil a désigné les personnes suivantes comme suppléantes :

Ph. Barthelemy, G. Bats, J. Beddegenoodts, I. Boets, Ch. Bollen, B. de Grand Ry, L. De Keulenaer, J. De Landsheer, Ph. De Meyer, L. De Puysseleyr, G. De Vooght, P. De Weerdt, F. Degeest, L. Deltour, G. Delvaux, P. Depraetere, Ph. Desombere, L. Discry, H. Fronville, G. Hof, A. Hubert, A. Kilesse, D. Kroes, Ph. Maeyaert, B. Meynendonckx, A. Palm, E. Pauwen, R. Peirce, Ph. Pire, D. Roux, D. Smets, G. Spaenhoven, V. Spilliaert, P. Van Cauter, H. Van Impe, H. Van Passel, B. Van Roost, L. Van Steenberge, M. Van Steenvoort, R. Vander Stichele, J. Vandernoot, K. Verbeke, R. Vermoesen, D. Vermussche, L. Verrijssen, H. Wilmots, réviseurs d'entreprises et W. Aerts, A. Jacobs, H. Olivier, M. Renouprez, J. Rigo, D. Van Daele, A. Van Den Rijse, C. Van der Elst, K. Van Hulle, V. Van Uytven, G. Vanpeborgh, M. Verbruggen, M. Willekens, membres extérieurs.

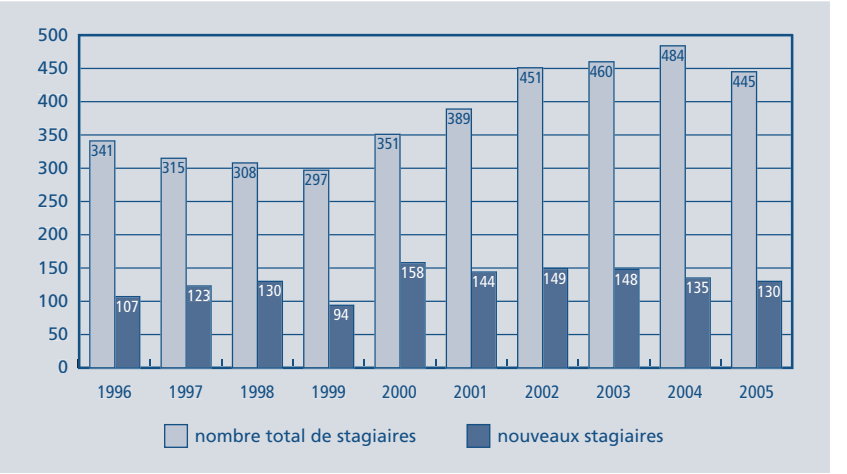
5.10.4. Modalité de présentation de l'épreuve écrite

La Commission du stage a souhaité que l'outil informatique soit désormais utilisé dans le cadre de la partie écrite de l'examen d'aptitude. Les candidats ont été invités dès novembre 2005 à compléter leur examen sur un ordinateur mis à leur disposition. Cette mesure permet un traitement plus efficace des copies d'examens.

5.11. Evolution du nombre des stagiaires en 2005

Nombre de stagiaires en début d'exercice	484
Entrée (+)	130
Reprise de stage (+)	35
Arrêt et suspension (–)	155
Admission au serment (–)	49
Nombre de stagiaires en fin d'exercice	445

V



5.12. Remerciements

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

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

5.12.1. Examen d'admission au stage

- *Comptabilité générale :*
  Messieurs les Professeurs J. Antoine et Ch. Lefebvre
- *Analyse de bilans :*
  Messieurs les Professeurs M. Renouprez et Ch. Lefebvre
- *Comptabilité analytique :*
  Madame A. Vanstraelen et Monsieur D. Helbois, Professeurs
- *Droit des sociétés :*
  Messieurs les Professeurs H. Olivier et F. Hellemans
- *Droit fiscal :*
  Monsieur le Professeur P. Minne
- *Droit civil :*
  Messieurs les Professeurs H. Olivier et F. Hellemans
- *Droit commercial :*
  Messieurs les Professeurs H. Olivier et F. Hellemans
- *Droit social :*
  Madame V. Pertry, Professeur
- *Informatique :*
  Messieurs les Professeurs L. Golvers et R. Paemeleire
- *Economie d'entreprise, économie politique et économie financière :*
  Messieurs les Professeurs Ch. Van Wymeersch et L. Keuleneer
- *Mathématique et Statistique :*
  Messieurs les Professeurs D. Justens et R. Paemeleire
- *Gestion financière :*
  Messieurs les Professeurs Ch. Van Wymeersch et L. Keuleneer
- *Contrôle externe :*
  Madame C. Dendauw et Monsieur I. De Beelde, Professeurs
- *Consolidation :*
  Madame M.-L. Jacques et Monsieur K.M. Van Oostveldt, Professeurs
- *Contrôle interne :*
  Madame M.-L. Jacques et Monsieur I. De Beelde, Professeurs
- *Droit comptable :*
  Messieurs les Professeurs H. Olivier et K. Van Hulle
- *Déontologie :*
  Madame D. Hermans et Monsieur M.J. De Samblanx, Professeurs

5.12.2. Session d'introduction au stage

Monsieur O. Costa a animé une séance d'introduction au stage qui s'est déroulée le mercredi 27 avril 2005.

Cette séance a pour objet de familiariser les nouveaux stagiaires au fonctionnement de l'Institut et à l'organisation du stage de réviseur d'entreprises.

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

V

5.12.3. Séminaire « Matières de base approfondies »

Les séminaires d'approfondissement en droit comptable, techniques comptables, consolidation, droit des sociétés et analyse financière ont été proposés dans le courant des mois de mai et juin 2005. Ceux-ci ont pour but d'offrir aux intéressés de compléter leurs travaux personnels et de discuter, dans ces domaines d'une importance particulière, avec des spécialistes ainsi que de procéder à une analyse encadrée de cas pratiques.

– *Droit comptable :*
  Messieurs J.-L. Servais et P. Verschelden
– *Techniques comptables :*
  Mesdames M.-L. Jacques et S. Podevijn
– *Consolidation :*
  Messieurs B. Dufourny et P. Opsomer
– *Droit des sociétés :*
  Messieurs H. Olivier et J.-Ph. Bonte
– *Analyse financière :*
  Monsieur D. Smets

5.12.4. Séminaire « Contrôle »

Le séminaire relatif aux techniques de contrôle qui s'est déroulé au mois de mai 2005 se décline autour de trois thèmes suivants :

– *Contrôle externe :*
  Messieurs J.-L. Servais et H. Herijgers
– *Contrôle interne :*
  Mesdames S. Goethals et Ch. Weymeersch

– *Contrôle externe des comptes consolidés :*
  Messieurs P.-H. Bonnefoy-Cudraz et L. Martens

5.12.5. Séminaire « La profession »

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

Ce séminaire organisé aux mois de mai-juin 2005 s'est décliné autour des trois sujets suivants :

– *Le rapport de révision :*
  Messieurs B. Wets et H. Salaets
– *Les missions spéciales :*
  Messieurs M. Tefnin et G. Bats
– *Les conseils d'entreprise :*
  Messieurs H. Frisque, W. Lepour et L. Van Hoyweghen

5.12.6. Séminaire « *Special topics* »

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

– l'une sur la déontologie (organisée le vendredi 10 juin 2005). Ce séminaire a été animé par Madame D. Hermans et Monsieur M.J. De Samblanx ;
– l'autre sur les *International Financial Reporting Standards* (organisée le lundi 6 juin 2005). Cette journée d'études a été animée en anglais par Madame N. Vadachia et Monsieur T. Oversberg.

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

Une soirée d'information à l'examen d'aptitude a été organisée le mercredi 2 février 2005.

Les stagiaires délibérés pour présenter l'examen d'aptitude ont eu à cette occasion l'opportunité de rencontrer de jeunes réviseurs d'entreprises.

Messieurs A. Idrissi Serghini, R. Seffer et L.R. Van Den Abbeele leur ont fait partager l'expérience de l'examen d'aptitude.

5.14. Réunion avec les Présidents des jurys d'examen d'aptitude

La Commission du stage s'est entretenue avec les Présidents des jurys d'examen d'aptitude le jeudi 21 avril 2005.

V

Cette réunion a été l'occasion d'un échange d'idées concernant l'organisation, le déroulement et les résultats de l'examen.

5.15. Examen d'admission et crédits ECTS

La Déclaration de Bologne a été transposée en droit belge dans le décret de la Communauté française du 31 mars 2004 définissant l'enseignement supérieur, favorisant son intégration à l'espace européen de l'enseignement supérieur et refinançant les universités et dans le décret de la Communauté flamande du 4 avril 2003 relatif à la restructuration de l'enseignement supérieur en Flandre. Cette restructuration fait entre autres référence à la terminologie de l'*Education Credits Transfer System* (crédits ECTS) et de points d'études dans le cadre des programmes d'études des universités et de l'enseignement supérieur.

L'IRE en collaboration avec le Conseil supérieur des Professions économiques et avec les universités et les institutions d'enseignement supérieur de type long, a poursuivi l'analyse de l'influence des ECTS sur l'octroi de dispenses aux candidats à l'examen d'admission. Les membres de la Commission du stage ont effectué leurs travaux en se référant notamment au projet de Huitième Directive pour ce qui concerne les aspects relatifs à l'accès à la profession.

De nouvelles exigences par matière d'examen d'admission exprimées sur la base de critères ECTS ont été proposées.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a, à ce titre, rendu le 17 février 2005 un avis relatif aux conditions de dispenses dans le cadre de

l'accès à la profession de réviseur d'entreprises. Cet avis est favorable aux options retenues par l'Institut.

5.16. Collaboration avec l'IEC en matière de stage commun

L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ont constitué en 2003 un groupe de travail chargé de dégager des pistes de réflexion en matière d'organisation éventuelle d'un examen d'admission commun et d'une partie de stage commune aux experts-comptables, conseils fiscaux et réviseurs d'entreprises.

Des représentants de la Commission du stage de l'IRE ont participé aux réunions coprésidées par Messieurs J. Van Wemmel, Président de la Commission de stage de l'IEC et A. Kilesse.

Les travaux du groupe de travail ont été interrompus à la suite du rapprochement entre l'IEC et l'IPCF décidé par leurs Conseils respectifs fin 2005. Le projet mis à l'étude par l'IEC et l'IRE ne s'inscrit dès lors plus comme priorité à court terme pour les Instituts.

5.17. Décisions de jurisprudence de la Commission du stage

5.17.1. Reprise du stage

A. Définition

Modification de la situation du stagiaire X qui a suspendu son stage sous la conduite du maître de stage Y et qui reprend son stage dans des conditions identiques (donc chez Y) à la situation qui prévalait avant la suspension de stage.

B. Procédure

En cas de reprise du stage, un courrier signé des deux parties et adressé en temps utile à la Commission du stage suffit. Le courrier mentionnera la date de reprise du stage.

Il n'est pas nécessaire d'adresser de nouvelles conventions de stage et/ou

comfort letter dans la mesure où les parties sont les mêmes et où les dispositions valables avant la suspension restent d'application.

La Commission du stage se réserve le droit de revoir le profil du maître de stage.

5.17.2. Changement de maître de stage

A. Définition

V

Modification de la situation du stagiaire X effectuant son stage sous la conduite du maître de stage Y, personne physique ou personne morale, et qui poursuit son stage sous la conduite d'un maître de stage Z, personne physique ou personne morale, peu importe que cette modification intervienne à la suite d'une suspension de stage ou non.

B. Procédure

En cas de changement de maître de stage,

- dans le même cabinet sous la conduite d'une personne physique différente :
  - si le maître de stage est un réviseur d'entreprises personne physique, une *comfort letter* signée par le nouveau maître de stage ainsi qu'un avenant (en trois exemplaires) précisant le changement de maître de stage à la convention de stage initiale seront adressés à la Commission du stage.
  - si le cabinet de révision est le maître de stage, le changement de représentant permanent sera communiqué dans un courrier signé par les différentes parties et adressé à l'IRE. Le représentant permanent doit répondre aux mêmes conditions qu'un maître de stage personne physique (trois stagiaires au plus, cinq ans d'inscription au tableau des membres, etc.). En outre, il devra signer une nouvelle *comfort letter*.
- dans un bureau différent : trois nouvelles conventions de stage seront adressées ainsi qu'une *comfort letter*.

La Commission du stage se réserve le droit de revoir le profil du maître de stage.

5.17.3. Modalités d'introduction d'un journal de stage en cas de changement de maître de stage

Pour rappel, lorsqu'un changement de maître de stage a lieu, le journal de stage doit être attesté par chacun des deux maîtres de stage *pro rata temporis* pour la période de stage qui les concerne.

Il est conseillé aux stagiaires de remplir et de faire signer le journal de stage au plus tard au moment du changement de maître de stage et non d'attendre la fin de l'année de stage.

La Commission du stage encourage l'introduction de deux journaux de stage relatifs chacun à la période de stage effectuée respectively sous la conduite de chacun des maîtres de stage.

5.17.4. Introduction d'un journal de stage à la suite de la réussite de l'examen d'aptitude

Les stagiaires ayant réussi l'examen d'aptitude sont invités à introduire un journal de stage complété jusqu'à la date de réussite de l'examen d'aptitude dans le délai de trois mois suivant la réussite de celui-ci.

Cette mesure permet au Conseil d'admettre les candidats au serment dans des délais raisonnables.

5.17.5. Interruption du stage pour cas de force majeure

En cas d'interruption des activités au sein du cabinet pour cas de force majeure (congé de maternité, maladie de longue durée, accident, etc.), il est conseillé aux stagiaires de suspendre leur stage afin d'éviter de devoir continuer à remplir leurs obligations de stage durant cette période.

5.17.6. Rémunération minimale des stagiaires

La Commission du stage demande aux maîtres de stage à veiller à ce que leurs stagiaires bénéficient dès 2006 au moins de la rémunération minimale suivante décidée par le Conseil :

– 17 EUR brut par heure pour les stagiaires sous statut d'indépendant ;
– 1.600 EUR brut par mois pour les stagiaires sous statut d'employé.

5.17.7. Obligation d'introduire un journal de stage – stagiaire suspendu

La Commission du stage rappelle que toute personne ayant la qualité de stagiaire réviseur d'entreprises entre le 1er juillet de l'année N et le 30 juin de l'année N+1 est tenue de rédiger un journal de stage selon les conditions fixées par la Commission du stage.

Le stagiaire veille à introduire sans délai et au plus tard six semaines après la date de clôture susvisée.

La date limite d'introduction du journal de stage vaut également pour les stagiaires qui ont suspendu leur stage.

Ceux-ci sont cependant invités à introduire un journal de stage dûment complété dès la demande de suspension du stage (*cf.* IBR, *L'accès à la profession*, 2005, p. 55).

5.17.8. Obligation d'information dans le cas où un stagiaire quitte la profession

La Commission du stage rappelle, pour autant que de besoin, que dans l'hypothèse où un stagiaire quitte un cabinet et met, dès lors, fin à sa convention de stage, le maître de stage est tenu d'avertir sans délai et par écrit le service du stage.

5.18. Journaux de stage

La Commission du stage a constaté lors de l'année écoulée une amélioration par rapport à l'année précédente de la qualité des journaux de stage qui lui ont été présentés. Elle encourage les stagiaires et les maîtres de stage à poursuivre dans cette voie.

La Commission du stage demande aux maîtres de stage ainsi qu'aux stagiaires de porter une attention particulière au respect des consignes telles que précisées dans le modèle de journal de stage et dans la brochure L'accès à la profession.

5.19. Discipline

5.19.1. Généralités

La Commission du stage a prononcé courant 2005 des décisions disciplinaires à l'encontre de neuf stagiaires convoqués en instance disciplinaire en 2004. Les peines disciplinaires suivantes ont été prononcées : neuf décisions de suspension du stage.

Durant l'année 2005, deux stagiaires ont été convoqués par la Commission du stage siégeant en tant qu'instance disciplinaire. Deux décisions ont été prononcées en 2005.

Un stagiaire a été acquitté. Une peine d'avertissement a été prononcée à l'encontre de l'autre stagiaire.

Conformément à l'article 32, § 1 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987, les maîtres de stage ont eu la faculté d'être entendus par la Commission du stage.

5.19.2. Journaux de stage non-introduits

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

Les infractions suivantes ont été constatées :

1. La non-introduction du journal de stage dans les délais constitue une infraction aux dispositions de l'article 29 et de l'article 30 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatives à l'obligation de tenir un journal de stage et à la remise de documents à la Commission du stage.

2. Le non-respect de l'article 3 de la convention de stage qui prévoit la tenue d'un journal de stage. La non-introduction de celui-ci dans les délais empêche la Commission du stage d'effectuer le contrôle de celui-ci.

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

Page 176

PAGE VIERGE

VI

Chapitre VI

COMMISSION DE CONTROLE DE QUALITE

6.1. Composition

Président : M. R. Vermoesen
Vice-Président : M. B. de Grand Ry
Membres : Mmes P Tytgat et M.-C. Debroux-Leddet, MM. P.P. Berger, A. De Clercq, J. De Luyck, P. Demeester, M. Luyten, E. Mathay, L. Van Couter et J. Vanderhoeght
Secrétariat : Mmes V. Van de Walle et A. Vermeire, MM. W. De Brabandere (depuis le 9 mai 2005) et S. Folie (depuis le 15 juillet 2005)

6.2. Programme annuel et organisation des contrôles

6.2.1. Cadre légal

La qualité des travaux diligentés par les réviseurs d'entreprises est une préoccupation constante du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

D'un point de vue réglementaire, le contrôle de qualité s'inscrit dans la mission de surveillance de la profession telle que dévolue à l'Institut par sa loi organique du 22 juillet 1953. Afin de permettre à l'Institut de vérifier que les réviseurs s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance, des missions de révision qui leur sont confiées, la loi lui permet de faire procéder auprès de ses membres à des enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leur fonction.

En application de l'article 25 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE, le Conseil de l'IRE a créé, au sein de l'Institut, une Commission de Contrôle de qualité [1] laquelle est chargée de l'organisation du contrôle de qualité et de la vérification du respect des normes en la matière.

(1) La Commission, composée de 12 membres ayant la qualité de réviseurs d'entreprises, exerce sa mission de manière autonome en vertu de la délégation de pouvoir du Conseil à son égard.

Les dernières normes relatives au contrôle de qualité ont été adoptées par le Conseil de l'Institut le 8 novembre 2002, après avis [1] favorable du CSPE. Ces normes sont d'application depuis l'exercice 2003.

Le Conseil de l'IRE reste attentif à l'évolution des normes internationales en matière de contrôle de qualité et à la nécessité de maintenir la pratique belge au niveau des plus hautes exigences en la matière.

6.2.2. Programme annuel de contrôle

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

A. Liste des réviseurs à contrôler

La liste des réviseurs à contrôler est établie en début d'année par la Commission sur la base de l'échéancier en vigueur (contrôles quinquennaux) et des décisions de contrôle rapproché prises, le cas échéant, par le Conseil de l'Institut (*cf. infra*, points 6.4. et 6.5.).

Tenant compte de la complexité croissante de certaines structures professionnelles et de la nécessité de maintenir une homogénéité objective dans la sélection annuelle, il n'est pas tenu compte, dans la composition de la liste des réviseurs à contrôler, des liens de collaboration [2] existants entre les cabinets sauf s'il s'agit de liens exclusifs de collaboration. Lorsque certains réviseurs personnes physiques exercent leur profession au sein de cabinets sans pour autant avoir conclu un accord de collaboration exclusive, la Commission demande aux intéressés de lui transmettre une déclaration dans laquelle ceux-ci certifient ne pas avoir signé à titre personnel de mandats ni de missions légales pendant les cinq dernières années. Sur la base de cette déclaration, la Commission décide, au cas par cas, si un contrôle de qualité est à mettre en œuvre au niveau de la personne physique concernée (en sus du contrôle exercé au niveau du cabinet) ou non.

(1) Avis du CSPE du 17 mai 2002, disponible sur le site internet : www.cspe-hreb.be.
(2) Ces liens de collaboration sont repris dans l'information annuelle (tableau C).

La Commission adopte la même approche pour les réviseurs d'entreprises travaillant à l'étranger. Dans la mesure où ils n'auraient pas accompli de mandats en Belgique au cours des cinq dernières années, ils sont tenus de démontrer leur assujettissement à un contrôle de qualité organisé à l'étranger et de transmettre au Conseil les résultats y afférents.

Par ailleurs, la Commission a été amenée à constater que des contrôles de qualité en cours doivent parfois être interrompus à la suite soit d'une démission soit d'une omission temporaire. Dans ces cas, le Conseil part du principe qu'en cas de réinscription ultérieure au tableau des membres, le réviseur sera soumis à un contrôle de qualité dans les deux ans de la reprise effective de son activité révisorale.

B. Liste des réviseurs désignés

Les réviseurs individuels à contrôler, repris sur la liste approuvée par le Conseil, doivent effectuer leur choix parmi trois réviseurs désignés proposés dans le respect des principes d'indépendance par rapport au réviseur contrôlé.

En l'absence de choix communiqué par le réviseur contrôlé à l'IRE dans les 30 jours, le Conseil procède d'initiative au choix du réviseur désigné.

La Commission dispose d'une liste actualisée de 92 candidats réviseurs désignés expérimentés et généralement bilingues dont 46 ont effectivement été appelés à diligenter des contrôles en 2005.

Plus que jamais, la Commission reste attentive à disposer, parmi les contrôleurs, de réviseurs d'entreprises disposant d'un agrément dans des secteurs spécifiques (banques, assurances et mutualités), en vue de disposer des compétences nécessaires à la revue de dossiers de contrôle d'entreprises appartenant à ces secteurs.

6.2.3. Session de formation

La Commission invite annuellement les réviseurs désignés à une session de formation, dont l'objectif principal consiste à exposer, de manière

détaillée, les principes et procédures à respecter dans l'accomplissement des contrôles.

Lors de la session de formation, organisée cette année le 10 juin 2005, la Commission a présenté aux participants la version actualisée des deux guides existants de travail qui ont été complétés notamment par des questions spécifiques visant, d'une part, le contrôle du respect de la loi relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (loi du 11 janvier 1993 telle que modifiée par la loi du 12 janvier 2004) et, d'autre part, le contrôle de la couverture des risques professionnels par la souscription d'une assurance en responsabilité civile.

6.2.4. Guides de travail

Sur la proposition de la Commission, le Conseil de l'Institut a mis en place deux groupes de travail visant à adapter les guides généraux de contrôles aux secteurs spécifiques des banques et des assurances. Ces guides devraient être disponibles pour les contrôles de qualité de 2006.

6.2.5. Communication aux réviseurs désignés

La Commission est d'avis que la communication de certaines informations pertinentes aux réviseurs désignés, préalablement à leur intervention, permet d'améliorer l'efficacité et la cohérence des contrôles de qualité. Ainsi, les services de l'Institut communiquent aux contrôleurs une copie de la liste des mandats transmise par le réviseur contrôlé à l'Institut, une copie des mandats selon la source BELFIRST [1], une copie du rapport final du contrôleur relatif au contrôle de qualité précédant (accompagné des éventuels commentaires du réviseur contrôlé) ainsi que la lettre du Président clôturant le contrôle avec, le cas échéant, les raisons ayant motivé l'organisation d'un contrôle de qualité intermédiaire (« contrôle rapproché »).

(1) Cette liste est communiquée à titre indicatif de sorte que le réviseur désigné est tenu de vérifier la fiabilité de toute information qui lui a été préalablement transmise en allant effectuer le contrôle sur place.

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

Les services de l'IRE procèdent à une revue des rapports finaux transmis par les réviseurs désignés, tant sur la forme et l'exhaustivité des documents que sur leur contenu. Celle-ci a lieu préalablement à l'examen des rapports en Commission.

Cet examen vise essentiellement à assurer :

– le respect de la procédure de contrôle conformément aux normes (timing du contrôle, remise du rapport final, revue du rapport et approbation de celui-ci – ou le cas échéant communication des remarques – par le réviseur contrôlé, etc.) ;

– la pertinence et la cohérence des conclusions du rapport qui doivent ressortir directement des travaux détaillés repris dans le guide de contrôle ;

– la conformité du rapport aux normes [1], en particulier en ce qui concerne le caractère exhaustif de son contenu ainsi que les documents requis ;

– le traitement prioritaire en Commission des dossiers délicats dont l'issue peut s'avérer complexe.

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

VI

6.3. Examen des rapports en Commission

6.3.1. Désignation d'un rapporteur

Après revue préalable par les services de l'Institut, les rapports finaux sont examinés en Commission, en même temps que les documents de travail du réviseur désigné et les guides de contrôle complétés. L'examen détaillé est

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

effectué par un rapporteur (en tenant compte des critères d'indépendance stricts par rapport au réviseur contrôlé), membre de la Commission, qui dispose en outre de la liste des mandats et de l'information annuelle la plus récente du réviseur contrôlé, du rapport final du contrôle de qualité précédent et de la lettre du Président l'ayant clôturé.

6.3.2. Débat en Commission

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

6.3.3. Invitations

Le Conseil a décidé qu'un confrère convoqué, devant la Commission de Contrôle de qualité est tenu de comparaître en personne et ne peut être assisté ni représenté par un avocat (*cf. supra*, point 1.10.2.).

Conformément à la délégation [1] de pouvoir du Conseil à la Commission de Contrôle de qualité en matière de pouvoir d'enquête, celle-ci peut décider d'inviter soit le réviseur contrôlé, soit le réviseur désigné, afin de les entendre. En ce qui concerne l'année 2005, la Commission a entendu 22 réviseurs contrôlés et 1 réviseur désigné.

Les rencontres organisées avec les réviseurs contrôlés visent essentiellement à recueillir soit des informations complémentaires, soit leur réaction face à certains dysfonctionnements, plus ou moins importants, relevés par le réviseur désigné, sans que ceux-ci aient suscité de réaction de la part du confrère contrôlé ou une réaction insuffisamment précise. A cet égard, la Commission constate malheureusement que de nombreux réviseurs contrôlés n'utilisent pas le droit de réponse qui leur est pourtant réservé par les normes [2]. Dans ce dernier cas, l'audition du confrère s'avère indispensable à la clôture définitive du dossier.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 326-329.
(2) Normes relatives au contrôle de qualité, paragraphe 9.5. b.

Le dossier fait ensuite l'objet d'un second examen en Commission, sur la base du compte-rendu de la délégation ayant entendu le confrère.

Les auditions de réviseurs désignés visent à confirmer la bonne compréhension des constatations faites lors du contrôle, lorsque par exemple la rédaction du rapport est susceptible d'engendrer des erreurs d'interprétation ou lorsque des contradictions ont été identifiées entre le contenu du rapport final et celui du guide de contrôle et des documents de travail.

6.3.4. Visites sur place

Dans des cas exceptionnels, la Commission peut décider d'organiser chez le réviseur contrôlé une visite sur place, laquelle est, en général, diligentée par deux membres de la Commission et un représentant de l'Institut.

Dans le courant de 2005, deux visites ont été organisées auprès de confrères contrôlés. L'une d'entre elle a été organisée en collaboration avec la Commission de surveillance dont les travaux avaient révélé, chez le confrère concerné, des problèmes convergents.

6.3.5. Conclusion et communication au Conseil de l'Institut

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

Le Conseil prend souverainement la décision définitive quant à la suite à réserver à chaque dossier examiné.

6.4. Communication des conclusions du contrôle de qualité

Sur la base des propositions présentées par la Commission, le Conseil de l'Institut prend une décision définitive quant à la suite à réserver à chaque contrôle individuel.

Cette décision est alors formellement communiquée au réviseur contrôlé par une lettre signée par le Président de l'Institut et le Président de la Commission de Contrôle de qualité.

En fonction des constatations, les situations suivantes peuvent se présenter :

– le plus généralement, le contrôle de qualité se clôture par une lettre du Président reprenant, lorsque les constatations le justifient, un certain nombre d'observations et de recommandations déjà mentionnées par le réviseur désigné, et que le Conseil confirme ;

– lorsque le Conseil estime que la portée des observations le justifie, il peut être demandé au confrère contrôlé de communiquer au Conseil les mesures qu'il s'engagera à prendre pour pallier les lacunes constatées (« *feedback* ») ;

– lorsque des infractions aux normes ont été constatées, la Commission peut proposer au Conseil d'organiser un contrôle de qualité intermédiaire [1] (« contrôle rapproché »), c'est-à-dire en pratique, anticiper le calendrier du prochain contrôle (sans attendre les cinq ans habituels). Il s'agit donc d'un nouveau contrôle complet au sens des normes en vigueur, qui ne se résume pas, pour le réviseur désigné, à simplement s'assurer que le réviseur contrôlé a effectivement mis en place les procédures visant à remédier aux manquements constatés lors du précédent contrôle de qualité, mais à procéder à un nouveau contrôle complet. Dans le cas des cabinets, le contrôle rapproché peut être global (cabinet dans son ensemble) ou partiel (un ou plusieurs réviseur(s) personne(s) physique(s)) lorsque les faiblesses constatées ne sont pas caractéristiques du cabinet dans son ensemble ;

– dans certains cas (ponctuels), le Conseil demande au Président de l'IRE d'inviter le réviseur contrôlé afin de s'entretenir de ses activités réviso-rales futures. Les services de l'IRE s'assurent du suivi des engagements pris par le réviseur ;

(1) L'assemblée générale du 30 avril 2004 a approuvé la décision du Conseil de soumettre les réviseurs au paiement de 500 EUR en vue d'assurer le bon déroulement de ce type de contrôles.

– lorsque des manquements ou disfonctionnements graves sont constatés, la Commission peut également – et ce après avoir entendu le confrère – préparer un dossier, en vue de son renvoi, par le Conseil, devant les instances disciplinaires. Dans la majorité de ces cas, partant du principe qu'un renvoi disciplinaire ne peut en soi aider le réviseur concerné dans l'amélioration de ses procédures de travail, la décision s'accompagne de l'organisation d'un contrôle rapproché dans l'année ou la deuxième année suivant le contrôle ayant révélé des dysfonctionnements graves.

6.5. Résultats

104 contrôles de qualité ont été diligentés par des réviseurs désignés dans le courant 2005.

Les contrôles de qualité traités par la Commission en 2005 ont conduit l'Institut à organiser un suivi approfondi dans 47 cas, à savoir :

Invitations devant la Commission	
– Réviseurs contrôlés	21
– Réviseurs désignés	3
Demande d'informations (« *feedback* ») auprès du confrère contrôlé	21
Visites sur place	
– Visite sur place	1
– Visite sur place conjointe avec la Commission de surveillance	1
Total	47

Un suivi spécifique administratif ou disciplinaire a été décidé dans 33 cas :

Décisions de contrôle rapproché	19
Injonction	1
Mise en demeure	1
Entretiens entre le réviseur contrôlé et le Président de l'IRE	2
Propositions de renvois disciplinaires	10
Total	33

6.6. Principales constatations provenant des contrôles de qualité

Les principales lacunes mises en évidence par les contrôles de qualité ayant motivé un suivi spécifique (*cf. supra*, point 6.5.) concernent un ou plusieurs des points suivants :

- problème d'activité principale au sens de l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 ;
- problème d'indépendance ;
- manque de suivi, au niveau individuel, des procédures de travail du cabinet auquel appartient le confrère (p. ex. la revue des méthodes d'intégration de nouveaux confrères au sein du cabinet) ;
- adaptation insuffisante du programme général de travail aux caractéristiques particulières de l'entreprise contrôlée ;
- analyse de risques insuffisante ou inexistante ;
- inexistence ou caractère perfectible de l'analyse du contrôle interne de l'entreprise ;
- insuffisance du recours à des procédures de confirmations externes ;
- absence de formalisme et de documentation des procédures de contrôle mises en place ;
- recours non systématique à un « référençage » adéquat (« *cross reference check* ») ;
- non-respect de certaines obligations légales (montant des prestations exceptionnelles ou de missions particulières ou autres à reprendre dans le rapport de gestion (art. 134, § 2 C. Soc.), mention des honoraires du

commissaire dans le procès-verbal de nomination (art. 134, § 1er C. Soc.), etc.) ;
- non-respect des Normes générales de révision relatives au rapport de révision (p. ex. l'absence de mention expresse que le rapport est émis avec ou sans réserve) ;
- non-respect de la norme relative à la formation permanente ;
- absence de suivi du dépôt des comptes annuels auprès de la BNB.

6.7. Renforcement du contrôle de qualité

Le Conseil de l'Institut, conscient de l'importance que revêt le contrôle de qualité sur la crédibilité de la profession, ainsi que des développements internationaux en la matière, notamment l'adoption en Europe de la Huitième Directive concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, a maintenu en 2005 ses efforts de renforcement des procédures de surveillance et de contrôle de qualité de la profession. Plus particulièrement, en matière de contrôle de qualité, les décisions suivantes ont été prises dans le courant de 2005 :

- renforcement des services de l'Institut : deux cadres supplémentaires ont été recrutés (*cf. supra*, point 6.1.) visant à renforcer les moyens de suivi administratif des dossiers et de préparation de dossiers disciplinaires. Un recrutement supplémentaire est en outre prévu pour le début de 2006, visant à accroître les moyens disponibles en matière d'analyse critique des rapports de contrôle soumis par les réviseurs désignés, préalablement à leur examen en Commission.

- l'analyse commencée en 2004 [1] au sein du Conseil de l'IRE relative à l'éventuelle participation de membres externes (n'étant pas des réviseurs d'entreprises) aux activités de la Commission a été poursuivie (*cf.* également *supra*, point 1.7.)

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 71-72.

– lors de sa session stratégique du 16 septembre 2005, la Commission de Contrôle de qualité a décidé d'un ensemble de mesures, qui soit ont été mises en œuvre en 2005, soit le seront en 2006 :

  – standardisation des rapports de contrôle des réviseurs désignés, visant à objectiver, à travers une typologie prédéfinie, les recommandations faites aux confrères, et à faciliter le processus de prise de décision par la seule Commission ;

  – adoption d'une procédure de suivi systématique des faiblesses ayant occasionné l'organisation d'un contrôle rapproché ;

  – mise en place de guides de contrôle spécifiques aux secteurs des banques et des assurances ;

  – organisation systématique, en cas de renvoi disciplinaire, de contrôles rapprochés (les sanctions disciplinaires n'étant pas en soi susceptibles de corriger un dysfonctionnement) ;

  – dans les plus grands cabinets : communication des conclusions des contrôles de qualité individuels à l'organe de gestion du cabinet.

VII

Chapitre VII

COMMISSION DE SURVEILLANCE

7.1. Composition

Président : Monsieur H. Fronville
Vice-Président : Monsieur Ph. Maeyaert
Membres : Mesdames C. Bollen et M. Hoste, Messieurs P. Coox, C.-M. de Montpellier d'Annevoie, L. De puysseleyr, M. De Wolf, V. De Wulf, X. Doyen, B. Gabriels, L. Joos (à partir du 26 août 2005), D. Smets, P. Steenackers, D. Van Cutsem (à partir du 15 avril 2005), P. Van Impe (à partir du 26 août 2005), G. Verstraeten et H. Wilmots
Secrétariat : Madame V. Van de Walle et Messieurs W. De brabandere (à partir du 9 mai 2005), S. Folie (à partir du 15 juillet 2005) et L. Polfliet

La Commission de surveillance est composée d'au moins quatre membres du Conseil et d'un nombre indéterminé de membres désignés par le Conseil parmi les réviseurs d'entreprises. La durée du mandat est de trois ans et est renouvelable.

Les membres de la Commission doivent être inscrits au tableau des membres depuis plus de cinq ans (*cf.* à cet égard « Délégation de pouvoir du Conseil à la Commission de surveillance » du 8 novembre 2002, IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 209-214).

7.2. Renforcement des activités de surveillance

La Commission comptait 18 membres fin 2005 (alors qu'elle en comptait 15 fin 2004).

En 2005, trois nouveaux membres, réviseurs d'entreprises, ont rejoint la Commission de surveillance afin de faire face à la multitude d'activités de surveillance que la Commission a sous sa compétence. En général, il s'avère que les activités de surveillance au sein de l'IRE se sont renforcées et que la réglementation relative à la *corporate governance* entraîne d'autres défis.

Comme prévu, le personnel de l'Institut affecté à la surveillance de la profession, a été renforcé par deux membres universitaires afin d'assurer un

suivi plus efficace des dossiers de surveillance. Cinq membres du personnel sont à présent affectés aux missions de surveillance. Le renforcement du personnel sera poursuivi à l'avenir.

En outre, l'analyse commencée en 2004 [1] au sein du Conseil de l'IRE relative à l'éventuelle participation de membres externes (n'étant pas des réviseurs d'entreprises) aux activités de la Commission a été poursuivie (*cf.* également *supra*, point 1.7.).

7.3. Cadre légal

Le cadre légal régissant les missions de surveillance de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a été décrit dans le *Rapport annuel*, 2004 [2].

7.4. Modalités de fonctionnement de la Commission de surveillance

7.4.1. Généralités

Les modalités de fonctionnement de la Commission de surveillance ont été décrites dans les précédents rapports annuels [3].

A la demande du Conseil supérieur des Professions économiques, la Commission a rempli au cours de l'année 2005 un questionnaire détaillé relatif au fonctionnement de la Commission et au traitement des plaintes en particulier.

7.4.2. Injonctions

Si la Commission est informée du fait qu'un réviseur a un comportement contraire aux dispositions de l'article 18*ter* de la loi du 22 juillet 1953, elle peut en faire-part au Conseil. Ainsi, le réviseur peut être obligé de mettre fin à cette situation litigieuse, et ce endéans le délai qui lui est imparti par le Conseil, en général un mois. Dans ce cas, le Conseil décide de faire

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 71-72.
(2) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 198.
(3) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 199-200.

signifier une injonction au réviseur d'entreprises concerné, conformément à l'article 18*quater* de la loi du 22 juillet 1953 (*cf. infra*, point 7.4.14.).

Un cas a été renvoyé, quant au fond, vers la Commission de discipline, compte tenu de la gravité des faits, et ce nonobstant le fait que le réviseur ait donné suite à l'injonction.

7.4.3. Analyse des plaintes

En ce qui concerne l'analyse des plaintes, la Commission a décidé dans le courant de l'année 2005 d'entendre le plaignant, dans certains dossiers, dans les locaux de l'Institut.

De même que dans le passé, la Commission n'a pas traité en 2005 les plaintes relatives aux honoraires. L'Institut est, en effet, d'avis qu'il n'est pas compétent pour les contestations d'honoraires entre un réviseur d'entreprises et son client. Pour de tels litiges, l'Institut renvoie aux tribunaux.

S'il s'avère, cependant, que les honoraires sont à ce point insuffisants ou excessifs, de sorte que la dignité du réviseur d'entreprises risque d'être mise en cause, l'IRE examine la question sous l'angle déontologique.

La Commission de surveillance a élaboré une méthode de travail pour le traitement des plaintes et des informations, et ce en vue d'un traitement plus efficace et d'une information correcte du plaignant concerné. Dès que l'Institut reçoit une plainte, il en informe le plaignant. Par ailleurs, le réviseur d'entreprises en cause reçoit une copie de cette plainte. Si un plaignant souhaite explicitement être entendu par la Commission, celle-ci donne suite à cette demande.

A l'issue de l'enquête, le plaignant et le réviseur d'entreprises concerné sont informés des résultats. Il importe de souligner que seules les lettres mentionnant le terme « plainte » ou le verbe « se plaindre » sont traitées comme des plaintes.

7.4.4. Données chiffrées

La Commission s'est réunie 12 fois au cours de l'année 2005.

163 nouveaux dossiers ont été ouverts en 2005, dont 34 concernant des sociétés de révision et 129 concernant des personnes physiques. Eu égard au fait que le représentant permanent d'une société de révision est responsable au même titre que la société dans l'accomplissement d'un mandat de commissaire (art. 132 C. Soc.), le dossier est, dans ces cas spécifiques, ouvert aux deux noms.

A. Aperçu des dossiers traités en 2005

a. Par nature

	Nombre de dossiers
Activité principale	83
Procédure judiciaire	56
Manquement technique	109
Indépendance	36
Déontologie	31
Honoraires	5
Administratif	3
Divers	2
TOTAL	325

b. Par exercice concerné

Année d'ouverture	Traité en 2005	Clôturé en 2005	En cours de traitement au 31.12.2005
1997	1	1	0
1999	2	0	2
2000	6	2	4
2001	8	4	4
2002	12	6	6
2003	64	19	45
2004	69	27	42
2005	163	89	74
TOTAL	325	148	177

B. Suivi des décisions au terme des travaux de la Commission de surveillance

La Commission fait rapport mensuel au Conseil de l'évolution de ses travaux.

A l'issue de ses travaux sur des dossiers particuliers, la Commission a notamment décidé dans les 325 dossiers traités :

– de classer définitivement 89 dossiers qui n'appelaient pas de remarques significatives (27 dossiers ouverts en 2004 ont été clôturés, ainsi que 19 dossiers ouverts en 2003) ;

– dans 5 cas, d'adresser une lettre de recommandation au confrère, tenant compte des remarques ou des manquements constatés de sorte que les dossiers sont ensuite clôturés ;

– de transmettre le dossier, dont les manquements sont jugés suffisamment graves, au Conseil qui décidera d'un éventuel renvoi devant la Commission de discipline. Cette mesure concerne 14 dossiers pour l'année 2005 ;

– de proposer au Conseil, dans 5 autres dossiers de signifier une injonction au réviseur concerné. Une desdites injonctions concernait une situation manifestement illégale dans laquelle un commissaire se trouvait au regard des règles et principes d'indépendance.

C. Comparaison de l'origine des dossiers

Le tableau suivant reprend un relevé systématique du nombre de dossiers ouverts selon leur origine depuis 2003 jusqu'en 2005 inclus.

	2003	2004	2005
Sources externes			
Autorités publiques (CSPE, ACCOM, parquet et tribunaux)	6	16	11
Plaintes et communications (clients, réviseurs)	23	20	31
Organes de surveillance/Instituts professionnels	1	1	–
Sous-total	*30*	*37*	*42*
Sources de l'Institut			
Commission de Contrôle de qualité [1]	4	4	–
Déclaration de procédure judiciaire par le réviseur (art. 18*quinquies* de la loi du 22 juillet 1953)	8	5	8
Information annuelle des réviseurs	75	36	13
Information interne de l'IRE	14	7	15
Sous-total	*101*	*52*	*36*
Autres sources			
Annexes du *Moniteur belge*	12	12	7
Presse	6	8	16
Centrale des bilans de la BNB	104	58	62
Autres sources	15	11	–
Sous-total	*137*	*89*	*85*
Total général	268	178	163

Sur base des informations annuelles de 2004, 13 nouveaux dossiers ont été ouverts en 2005, indépendamment des dossiers en cours relatifs à l'activité principale. De tous les dossiers concernant l'activité principale ouverts respectivement en 2003 et 2004, 25 et 20 sont actuellement encore suivis par la Commission de surveillance (*cf. infra*, point 7.4.5.).

Au cours de cette année, 99 confrères dans 67 dossiers différents ont été invités et entendus par la Commission. Cette différence s'explique par le fait que certains confrères se sont excusés pour le premier entretien et ont dû être réinvités ou encore, parce que la Commission souhaitait entendre

(1) Conformément à la délégation de pouvoir du Conseil du 8 novembre 2002, la Commission de Contrôle de qualité peut décider de manière autonome de proposer le renvoi d'un confrère devant les instances disciplinaires, c'est-à-dire à partir des contrôles de qualités décidés en 2004 (relatifs à des missions révisorales accomplies en 2003).

les différentes parties. Ces entretiens permettent souvent de se forger rapidement une opinion sur le dossier (le confrère est toujours invité à mettre ses dossiers de travail à la disposition de la Commission). Le confrère a la possibilité durant ce premier entretien de décrire le contexte dans lequel le dossier est né.

En 2005, la Commission de surveillance a visité les bureaux de 9 confrères. Dans tous les cas où il existe des indications selon lesquelles l'organisation du bureau n'est pas suffisamment performante ou que les principes d'indépendance ne seraient pas respectés par la société de révision, une visite sur place peut fournir des éclaircissements.

Dans 10 cas, la Commission a été informée par le parquet d'une enquête dans le cadre de laquelle un réviseur d'entreprises est concerné. Il convient d'ajouter que la Commission a décidé d'ouvrir systématiquement un dossier, même si le réviseur d'entreprises ne fait l'objet d'aucune inculpation, lorsqu'une perquisition et/ou une saisie de ses dossiers a eu lieu à son cabinet ou à son domicile. Dans tous les cas, le réviseur doit, de manière scrupuleuse, informer l'Institut de toute évolution du dossier le concernant.

Les 15 dossiers ouverts en 2005 sur base d'informations internes trouvent principalement leur origine dans des données fournies par la Commission du stage, par le service administratif ou par le service en charge des inscriptions des sociétés de révision (en particulier concernant les inscriptions tardives).

7.4.5. Activité principale

La Commission de surveillance vérifie de manière permanente si les confrères satisfont à la qualification « *activité principale du réviseur d'entreprises* ». Ce contrôle s'inscrit dans le cadre de l'attente légitime envers le réviseur afin qu'il délivre un service d'une qualité et d'une technicité de haut niveau, et est fondé sur le respect de l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Dans l'hypothèse où un confrère exerce un nombre insuffisant de missions révisorales, un dossier est ouvert auprès de la Commission de surveillance. Sur base des informations annuelles reçues pour l'année 2004, une enquête initiée en 2003 a été actualisée et examinée à la lumière de la

circulaire D.012/2002 du 4 décembre 2002 concernant l'activité principale (IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 257-262).

Une nouvelle analyse sur base des informations annuelles de l'années 2004 a été effectuée en 2005 et a abouti à l'ouverture de 13 nouveaux dossiers. De surcroît, 4 dossiers déjà clôturés ont été réouverts étant donné que certains confrères étaient redescendus en dessous du seuil de 50 %.

Ensuite, en 2005, 45 dossiers pendants relatifs à l'activité principale, ont été instruits. De ces dossiers, 25 étaient déjà ouverts en 2003 et 20 en 2004.

Conformément à la circulaire susmentionnée, le Président du Conseil a invité tous les confrères concernés à informer l'Institut de la manière dont ils organiseront leurs activités professionnelles en vue du respect des directives de l'IRE. Le critère de base utilisé par la Commission dans le cadre de ses analyses consiste en le respect d'au moins 50 % de toutes les activités professionnelles consacrées à des missions de contrôle.

La Commission a décidé d'octroyer un délai de deux ans à 29 confrères ne remplissant pas assez de missions révisorales, pour qu'ils puissent remédier à la situation. La Commission s'engage à suivre activement ces confrères et si possible à les aider. Fin 2005, le délai de deux ans accordé à 3 confrères a expiré et ils devront faire rapport de l'évolution de leurs activités professionnelles.

En ce qui concerne les confrères qui commencent leurs activités révisorales, il est tenu compte d'une durée minimale nécessaire pour développer une clientèle.

Les réviseurs d'entreprises étant professionnellement actifs dans une niche spécialisée en dehors de toute mission révisorale (une expertise judiciaire, des missions de conseil en qualité de consultant agréé, des rapports d'expertise pour des compagnies d'assurance), doivent répondre aux critères relatifs à l'activité principale et seront soumis aux contrôles de qualité, même s'ils n'exécutent pas des missions légales ou des missions de contrôle permanentes.

7.4.6. Faillites de sociétés où un commissaire exerce un mandat

Les sociétés déclarées en faillite constituent un point d'attention permanent pour les activités d'enquête de la Commission de surveillance. Cette dernière a analysé de manière systématique les derniers rapports de révision délivrés par le commissaire.

En 2005, la Commission de surveillance a examiné les comptes annuels, le rapport de gestion et le rapport du commissaire pour 62 sociétés déclarées en faillite moins d'un an après la remise du rapport du commissaire. Dans 58 cas, il a été décidé, à la suite d'un examen sommaire du dernier rapport déposé par le commissaire, que l'attestation était adéquate. Par ailleurs, dans les cas où le rapport suivant n'a pu faire l'objet d'un dépôt compte tenu de la faillite intervenue, la Commission a demandé au réviseur concerné de lui transmettre également ce dernier rapport, tel qu'il avait été communiqué au conseil d'administration. Il s'agissait parfois d'un rapport d'abstention. Dans 4 cas, un examen plus approfondi a dû être effectué afin de vérifier si les travaux de contrôle du commissaire étaient adaptés et un dossier a été ouvert. A cet égard, la Commission a également examiné la question de savoir si le commissaire avait adopté une attitude indépendante.

La Commission a également examiné la question de savoir si le commissaire avait abordé, de manière réfléchie, la problématique de la continuité et si ce dernier avait joué correctement son rôle légal en la matière. La Commission a contrôlé systématiquement l'application de l'article 138 du Code des sociétés.

Il en va de même pour la justification du conseil d'administration concernant l'application des règles comptables de continuité et l'attitude du commissaire à cet égard (art. 144, 6° et 96, 6° C. Soc.). Dans certains cas, le commissaire a été prié de fournir une explication par écrit ou il a été entendu par la Commission.

Enfin, la Commission a examiné si les normes relatives à la rédaction du rapport de révision ont été respectées et si un texte suffisamment cohérent avait été délivré à l'attention de l'assemblée générale.

7.4.7. Mandats dans des sociétés commerciales et dans celles ayant adopté la forme juridique de sociétés commerciales

La Commission a veillé au respect des dispositions légales et déontologiques qui interdisent au réviseur de prendre part à la gestion de sociétés commerciales, à l'exception de la participation à la gestion d'une société de révision.

A la suite de la proposition de la Commission de surveillance, 4 réviseurs d'entreprises se sont vus signifier une injonction par le Conseil de l'Institut en application de l'article 18*quater* de la loi du 22 juillet 1953, et qui tend à mettre fin, dans le mois, à l'exercice illicite du mandat d'administrateur. Le Conseil a chargé la Commission du suivi de ces dossiers.

Dans tous les cas, le réviseur a donné suite à l'injonction de mettre fin à la participation au mandat d'administrateur dans la société commerciale visée.

7.4.8. Le suivi de la règle « *one to one* » visée à l'article 133 du Code des sociétés

En 2005, la Commission de surveillance a, à la suite d'une décision du Conseil, adressé un courrier à tous les réviseurs d'entreprises afin d'analyser l'application de la règle « *one to one* » de l'article 133 du Code des sociétés, entrée en vigueur le 1er octobre 2003.

A cet effet, un questionnaire a été communiqué à tous les réviseurs d'entreprises (toutes les personnes morales, ainsi que toutes les personnes physiques n'exerçant pas la profession dans le cadre d'une société de révision). Les cabinets de révision ont été interrogés quant au fait de savoir s'ils exercent des mandats de commissaire dans des sociétés cotées (telles que prévues à l'art. 4 C. Soc.) ou dans des sociétés faisant partie d'un groupe ayant l'obligation de dresser et de publier des comptes annuels consolidés. Si la réponse à une des questions susmentionnées est affirmative, les cabinets de révision devaient transmettre à l'IRE les procédures internes qui ont été élaborées au sein de leur société en vue du respect correct de la règle « *one to one* ».

Les réviseurs ont répondu de manière précise et rigoureuse à cette demande importante d'information. 2 réviseurs n'ont pas répondu à la

demande. Pour ces derniers, le Conseil a décidé, sur la proposition de la Commission de surveillance, de transmettre un dossier disciplinaire aux instances compétentes pour non-coopération aux activités de surveillance de l'IRE.

Les réponses ont ensuite été analysées au sein d'un sous-groupe de travail de la Commission de surveillance et la question quant aux éventuelles autres démarches à entreprendre dans le cadre du suivi de l'application de la règle a été débattue. Début 2006, cette analyse sera achevée et les résultats et constatations seront communiqués au Conseil.

7.4.9. Les honoraires du réviseur d'entreprises dans le secteur non-marchand [1]

Par la circulaire C.015/05 du 1er février 2005 (*cf. supra*, point 4.2.2.), le Conseil de l'Institut a attiré l'attention des membres sur l'intérêt de l'article 134 du Code des sociétés dans le secteur non-marchand. Cette disposition prévoit en particulier que les honoraires fixés pour la durée du mandat du commissaire doivent être suffisants afin de pouvoir effectuer un contrôle conformément aux normes et recommandations de l'IRE.

Le respect de cette disposition s'impose également à l'occasion d'un contrôle des comptes d'une ASBL dans le secteur non-marchand.

A la suite de cette circulaire, la Commission a élaboré un plan de travail afin de vérifier la qualité des prestations des réviseurs d'entreprises dans les ASBL dont les honoraires sont anormalement bas.

Bien entendu, ce plan d'action tient compte du fait que pour la plupart des ASBL, les comptes annuels ne seront pas publiés avant 2007 (comptes relatifs à 2006) et que dans l'intervalle, les données nécessaires afin de détecter les honoraires anormalement bas par rapport à la taille de l'ASBL, ne seront pas disponibles.

La Commission de surveillance fait actuellement usage du formulaire « *information annuelle* » afin d'identifier les missions du commissaire dans les ASBL.

(1) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 376-377 et p. 606.

7.4.10. Comparution personnelle d'un réviseur d'entreprises

Le Conseil de l'IRE a décidé que le réviseur d'entreprises qui doit comparaître devant la Commission de surveillance dans le cadre d'un dossier dans lequel il est concerné, doit se présenter en personne et qu'il ne peut, à ce stade, se faire assister d'un conseil (*cf.* en particulier *supra*, point 1.10.2.).

7.4.11. Inscription tardive des sociétés de révision

La demande d'inscription au tableau des membres de l'IRE d'une société constituée en vue d'exercer la profession de réviseur d'entreprises doit être adressée immédiatement à l'Institut et au plus tard trois mois après la passation de l'acte constitutif [(1)].

Durant l'année écoulée, la Commission a été amenée à constater que 7 sociétés étaient déjà opérationnelles avant l'introduction ou le traitement de la demande d'inscription auprès de l'IRE. Dans un cas, une société de révision non inscrite a même délivré des rapports de commissaire.

En 2005, il n'y a pas eu de décision par le Conseil de renvoi disciplinaire, mais la Commission a néanmoins décidé de convoquer les confrères en vue d'un entretien afin d'attirer leur attention sur l'obligation essentielle pour une société de révision de s'inscrire auprès de l'IRE avant d'exercer la profession.

La Commission vérifie, en outre, si la société concernée a accepté des mandats ou d'autres missions révisorales préalablement à son inscription sur la liste des membres. Dans ces cas, ces personnes sont renvoyées devant les instances disciplinaires. Si l'inscription tardive de la société de révision a conduit à l'usurpation du titre de réviseur d'entreprises, une plainte sera déposée auprès du parquet (*cf. infra*, point 9.1.1).

7.4.12. Nouveau formulaire pour le dépôt de l'information annuelle

La version actuelle du formulaire « *information annuelle* » date de 2000 [(2)].

(1) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 100-102 ; IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 231.
(2) IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 72-73 et Annexe 3, p. 344-355.

Une refonte de ce formulaire s'avère nécessaire.

La version papier que l'Institut utilise encore actuellement n'est plus adaptée à l'ère de la transmission numérique des données. Le traitement doit également se faire par la voie électronique. Ceci permet un traitement plus efficace.

Par ailleurs, la terminologie utilisée dans le formulaire précédent est dépassée et doit être adaptée en fonction de la réglementation récente. Les modifications importantes suivantes par rapport à la version précédente sont portées à l'attention des réviseurs d'entreprises :

– Les données relatives aux relations interprofessionnelles ont gagné en importance par rapport à la problématique de l'indépendance et devront être traitées séparément de l'information annuelle (précédemment tableau D) ; désormais, ces données seront traitées selon la procédure décrite dans la circulaire D.014/05 du 19 décembre 2005 (*cf. infra*, point 9.2.).

– Le nouveau formulaire contient un chapitre spécifique aux litiges pendants devant les tribunaux et au fait de savoir si le réviseur a souscrit une assurance responsabilité professionnelle.

La Commission propose de soumettre ce nouveau formulaire début 2006 au Conseil pour approbation en vue de son application aux activités de 2007 (informations annuelles concernant 2007 ; déclaration en 2008).

7.4.13. Communications individuelles d'une mission permanente

Conformément à l'article 33 du règlement d'ordre intérieur, le réviseur d'entreprises doit informer l'Institut de toute mission de commissaire à l'aide d'un formulaire standardisé.

Les dernières années, l'obligation d'informer l'Institut des missions de contrôle dites permanentes a été moins bien respectée par les réviseurs. L'information dont disposait l'IRE présentait, dès lors, de nombreuses lacunes et était nettement moins représentative des activités révisorales menées en Belgique.

Le Conseil a, dès lors, décidé de modifier la procédure à suivre. Le but est que cette communication individuelle de missions permanentes soit prochainement simplifiée et que le réviseur puisse utiliser des moyens de communication modernes. Un échange de données efficace entre le réviseur d'entreprises et l'Institut est actuellement à l'étude. Dans l'attente de la mise en place d'un nouveau système informatique, les formulaires existants ne sont plus traités provisoirement au sein de l'Institut.

L'IRE se réserve, bien entendu, le droit de disposer des données qui lui ont été mises à disposition dans le cadre des anciennes informations individuelles de mandat.

L'information relative aux missions de contrôle permanentes est par ailleurs déjà comprise dans l'information annuelle. Il est évident que chaque réviseur d'entreprises reste tenu de soumettre cette information annuelle en temps utile conformément à l'article 32 du règlement d'ordre intérieur.

7.4.14. Injonctions à la suite d'une décision du Conseil

Au cours de l'année 2005, le Conseil, sur proposition de la Commission de surveillance, a adressé 5 injonctions à des réviseurs d'entreprises, avec la demande de mettre immédiatement fin à une situation considérée comme manifestement illégale, dans laquelle ils se trouvaient (*cf. supra*, point 7.4.7. (4 cas) et 7.4.2. (1 cas)).

Le réviseur d'entreprises concerné a immédiatement mis un terme à ses mandats tombant sous l'interdiction légale et a, dès lors, donné une suite favorable à l'injonction. Par ailleurs, au regard des infractions déjà commises antérieurement, le Conseil de l'IRE a décidé de renvoyer ce réviseur devant la Commission de discipline.

Dans les 4 autres cas, il s'agissait de mandats de gestion illicites dans des sociétés à forme commerciale (*cf. supra*, point 7.4.7.) et auxquels les réviseurs concernés devaient mettre fin endéans le mois.

7.4.15. L'action publique ou civile ne tient pas l'action disciplinaire en état

Le Conseil a décidé qu'il doit être possible de scinder les poursuites disciplinaires de l'action publique ou civile et, en conséquence, de renvoyer un

réviseur devant les instances disciplinaires pour des infractions qui peuvent déjà être considérées comme étant *en état*, c'est-à-dire sans devoir attendre l'issue d'une enquête relative au sort à réserver à d'autres infractions, par exemple dans le cadre d'une investigation pénale judiciaire ou d'une enquête de la Commission de surveillance.

Conformément au principe de l'autonomie de la procédure disciplinaire par rapport à l'action publique et civile, cette décision du Conseil est inspirée par le souci pour chacun d'être jugé dans un délai raisonnable pour des infractions constatées, et ce conformément à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Cette décision est confirmée par l'examen des décisions disciplinaires effectué par le Professeur Bernard TILLEMAN [1].

7.4.16. Renvoi en discipline

La Commission de surveillance peut proposer au Conseil de prendre une décision de renvoi devant la Commission de discipline dans l'hypothèse où un réviseur d'entreprises est en défaut par rapport à ses obligations professionnelles ou aux principes de dignité, de probité et de délicatesse.

Dans 2 cas, un réviseur d'entreprises a été renvoyé devant la Commission de discipline au motif qu'il n'avait pas collaboré dans le cadre des enquêtes d'investigation.

Ceci est la conséquence logique du fait qu'en matière disciplinaire, la collaboration du professionnel est exigée. Ainsi, l'obligation de loyauté et le devoir de sincérité priment le droit au silence [2]. Ceci est différent de la situation en droit pénal où le procureur dispose de pouvoirs étendus dans le cadre de la recherche de la vérité, de sorte que l'inculpé n'est pas tenu au devoir de coopération.

Dans 12 dossiers, la Commission a proposé au Conseil de renvoyer le réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires du chef d'infractions déontologiques et/ou techniques.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 319-320.
(2) J. DU JARDIN, « Le contrôle de la légalité exercé par la Cour de cassation sur la justice disciplinaire au sein des ordres professionnels », *J.T.*, 2000, p. 636-637.

7.4.17. Procédures judiciaires et administratives (art. 18*quinquies* de la loi)

La Commission de surveillance tient une liste permanente des procédures et actions judiciaires en cours à l'encontre des réviseurs d'entreprises et communiquées par ceux-ci en application de l'article 18*quinquies* de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1989.

L'article 18*quinquies* prévoit : « *Tout réviseur d'entreprises qui est l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de sa fonction, doit en informer le Conseil de l'Institut.*

Le Conseil de l'Institut peut être consulté par l'instance judiciaire, disciplinaire ou administrative en cause. ».

L'article 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises prévoit que l'information nécessaire doit être transmise par le réviseur d'entreprises concerné « (...) *dans le mois qui suit l'introduction* (...) ».

Au cours de l'année 2005, 8 réviseurs d'entreprises ont informé l'Institut qu'ils étaient impliqués dans une procédure judiciaire. La Commission demande aux réviseurs d'entreprises concernés de l'informer sur l'évolution de ces procédures, sans préjudice de l'éventualité d'un renvoi des réviseurs d'entreprises concernées devant les instances disciplinaires.

Les réviseurs d'entreprises concernés sont tenus de communiquer annuellement à la Commission de surveillance l'état actuel de la procédure dans le courant du mois de juin, c'est-à-dire à la fin de l'année judiciaire (*cf. supra*, point 1.15.4.).

7.4.18. Les formalités légales obligatoires relatives à la nomination d'un commissaire dans une société belge

Nonobstant le fait qu'un réviseur d'entreprises ne peut directement intervenir dans le processus de nomination d'un commissaire, il doit veiller au bon déroulement du processus de nomination dès que la décision est prise.

Le Conseil a rappelé la façon dont les dispositions devraient trouver à s'appliquer, et ce dans le cadre de la circulaire D.013/05 du 14 décembre 2005 (*cf. supra*, point 2.12.).

Cette circulaire est inspirée d'un manque d'attention constaté dans la pratique pour les formalités légales relatives à la nomination d'un réviseur d'entreprises en qualité de commissaire (la manière dont les honoraires sont fixés, la durée du mandat, etc.). L'irrégularité doit être régularisée à bref délai et le réviseur d'entreprises peut exercer un rôle positif à cet égard.

Le Conseil tient à souligner qu'il sera plus vigilant à l'avenir quant au respect des formalités légales et à l'application correcte du Code des sociétés, notamment les articles 134 et 135 relatifs aux modalités de nomination et de démission.

7.4.19. Coopération avec un fournisseur externe d'informations sur les sociétés commerciales

Au cours de l'année 2005, l'Institut a conclu un accord de coopération avec un fournisseur externe de données qui a pour objectif d'augmenter l'efficacité des travaux de la Commission de surveillance.

L'IRE disposera des données suivantes :

A. Respect de l'obligation de désigner un commissaire
D'abord, le Conseil de l'Institut souhaite disposer d'informations sur les entreprises qui sont en violation avec la législation et les arrêtés d'exécution relatifs à la nomination d'un commissaire. A cet effet, le fournisseur externe d'informations transmettra à l'Institut des listes mentionnant les sociétés n'ayant pas respecté leur obligation légale de désigner un commissaire.

B. Respect de l'obligation de déposer le rapport du commissaire
Le fournisseur externe d'informations transmettra, en outre, une liste mentionnant les sociétés n'ayant pas respecté leur obligation de déposer un rapport de commissaire.

C. Suivi des mandats de commissaire dans les sociétés nouvellement constituées
Ensuite, le fournisseur de données informera l'Institut de toute nouvelle constitution de société ayant nommé un commissaire et transmet-

tra une fois par an une liste reprenant l'identité de ces commissaires.

D. Suivi des entreprises en faillite
Le fournisseur d'informations fournira également une liste des sociétés déclarées en faillite dans lesquelles un commissaire était nommé. Les informations seront transmises sur une base mensuelle.

E. Suivi de mandats de gestion exercés par des réviseurs
Enfin, l'Institut recevra une liste mentionnant tous les réviseurs d'entreprises faisant partie d'un organe de gestion dans d'autres sociétés que des sociétés de révision ou des sociétés de moyens interprofessionnelles.

7.4.20. Coopération avec la Commission de Contrôle de qualité

Le comité de coordination [1] entre la Commission de Contrôle de qualité et la Commission de surveillance s'est réuni à de nombreuses reprises en 2005 afin de coordonner les activités des deux Commissions et afin de proposer une solution pratique pour les dossiers communs.

Les Présidents et Vice-Présidents des deux Commissions font partie de ce comité. Les membres du personnel concernés de l'Institut assistent aux réunions.

7.4.21. Communication relative à la problématique de fraude dans le secteur public

Sur proposition de la Commission de surveillance, le Conseil de l'Institut a adressé le 20 décembre 2005 une communication aux membres relative à la fraude dans le secteur public.

Au cours de ses travaux, la Commission de surveillance a été confrontée à différents cas de fraude dans des sociétés publiques et elle a, dès lors, souhaité attirer l'attention des membres sur les préoccupations émises dans l'opinion publique dans les cas de fraude dans les institutions qui fonctionnent à l'aide de fonds publics (*cf. supra*, point 4.2.1.).

(1) Délégation de pouvoir du Conseil à la Commission de surveillance du 8 novembre 2002, IRE, *Rapport annuel*, 2002, Annexe 6, p. 324 et IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 213-214.

VIII

Chapitre VIII

NORMES DE REVISION

8.1. Les ISAs

8.1.1. Les ISAs : Huitième Directive européenne

Suite à l'avis du 20 juin 2005 (date de publication 1er juillet 2005) du *Legal Affairs Committee* du Parlement européen dont Monsieur B. DOORN est le rapporteur [1], la Huitième Directive européenne a été approuvée par le Parlement européen en session pléniaire le 28 septembre 2005 et par le Conseil des Ministres européens de l'Economie et des Finances (ECOFIN) du 11 octobre 2005. Une coordination officielle des textes n'est à ce jour pas disponible et est attendue pour mi-2006 (traduction dans les 20 langues de l'Union européenne).

8.1.2. ISQC-1

Dans l'amendement présenté au *Legal Affairs Committee* du Parlement européen le 20 juin 2005, il a été proposé de faire référence, à côté des normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing* (ISAs)) de façon explicite aux autres normes internationales qui sont associées aux ISAs. Il est fait, en particulier, référence au commentaire du *Legal Affairs Committee* (*cf. supra*, point 8.1.1.) aux normes internationales de contrôle qualité (*International Standards on Quality Control* (ISQCs)) dont il n'existe actuellement au niveau international qu'une seule norme, à savoir l'ISQC-1. Cette norme est entrée en vigueur au niveau international le 15 juin 2005.

Conformément à l'ISQC-1, chaque cabinet d'audit doit, peu importe sa taille, prévoir un système de contrôle qualité. Un tel système doit être conçu de telle façon que les rapports qui découlent de l'application des normes de missions (ISA, ISRE, ISRS et ISAE) [2], soient d'une qualité suffisante. Ces exigences concernant le contrôle qualité se rapportent à la conception au sein du cabinet d'audit de polices et procédures écrites concernant par exemple :

(1) Rapport de la Commission juridique du Parlement européen (Bert DOORN) sur la proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives du Conseil 78/660/CEE et 83/349/CEE, *cf.* www.europarl.eu.int/omk/sipade3?PROG=REPORT&SORT_ORDER=D&REF_A=A6-2005-0224&NAV=X&L=FR&LEVEL=0&SAME_LEVEL=1

(2) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 212.

– le traitement de problèmes relatifs à l'indépendance lors de l'acceptation d'une mission (et le déroulement de la mission) ;
– le traitement des divergences d'opinion au sein de l'équipe d'audit ;
– la répartition des responsabilités au sein du cabinet d'audit ;
– le respect des règles d'éthiques ;
– une évaluation interne du système contrôle qualité, en ce compris une évaluation périodique interne de quelques missions.

8.1.3. Différences entre les ISAs (et l'ISQC-1) et les normes et recommandations de révision de l'IRE

Bien que les normes et les recommandations de révision de l'IRE soient basées sur les normes internationales existantes et que, bien que de nombreux éléments des ISAs ne soient pas neufs, il faut cependant être attentif à certains éléments importants qui sont la conséquence des évolutions les plus récentes des normes professionnelles précitées.

A ce jour, on peut citer quatre exemples de différences entre les ISAs et l'ensemble des normes et recommandations de révision belges :

1. A partir du 15 juin 2005, l'ISQC-1 est entrée en vigueur ; cette norme doit être prise en compte au même titre que les ISAs.

   Conformément à l'ISQC-1, les cabinets d'audit belges doivent explicitement prévoir un système de contrôle qualité (*quality control*, en ce compris des *policies* et *procedures* écrites pour une série de situations et problèmes) pour lequel il existe une assurance raisonnable garantissant que les cabinets concernés (et leur personnel) satisfont aux normes techniques et aux dispositions légales et réglementaires et que les rapports établis par les associés responsables, pour la mission concernée, dans les circonstances données, sont appropriés.

   Ainsi par exemple, les paragraphes 51-56 de l'ISQC-1 requièrent que pour des questions complexes relatives à l'audit, des experts techniques soient chaque fois consultés.

   En outre, les cabinets d'audit doivent désigner, selon les paragraphes 60-73 de l'ISQC-1, un *Engagement Quality Control Partner*.

2. Pour les exercices comptables commençant après le 15 décembre 2004, le nouvel *Audit Risk Model* est entré en vigueur, et plus précisément les nouvelles normes ISA-315 concernant l'évaluation des risques par l'auditeur et ISA-330 concernant les travaux d'audit effectués en fonction de cette évaluation ainsi que les normes revues ISA-200 relatives aux objectifs d'un audit et ISA-500 concernant les éléments probants. Ainsi, par exemple, conformément à ces nouvelles normes :

   – L'associé responsable de la mission d'audit doit se concerter avec l'équipe d'audit sur le degré d'exposition des comptes annuels à contenir des anomalies (*misstatements*) significatives (en particulier, ces anomalies qui sont liées à un soupçon de fraude). De plus, il doit se concerter à ce propos avec l'équipe d'audit et les (différents) points de vue les plus importants, doivent être repris dans le dossier d'audit (*cf.* ISA-315 (par. 14 et 122) et ISA-240 (par. 27, 29 et 107)). Les instructions appropriées doivent être communiquées à l'équipe d'audit tout au long de la mission.

   – Lors de chaque mission de révision, il faut évaluer si un risque peut être considéré comme un « *significant risk* », à savoir un risque qui requiert une attention particulière de la part de l'auditeur. Un exemple est le risque de fraude. Si un risque est considéré comme un « *significant risk* », l'auditeur doit, conformément au paragraphe 113 de l'ISA-315, évaluer le contrôle interne (*internal control*) de l'entité (pour autant que ceci n'a pas encore eu lieu tout au long de l'audit) concernant les activités de contrôle, et il doit déterminer si elles sont correctement mises en place.

3. La signature d'une *representation letter* (lettre d'affirmation, *bevestigingsbrief*) par la direction de l'entité contrôlée est une *conditio sine qua non*, sous peine de devoir exprimer une réserve dans le rapport d'audit ou de prévoir une déclaration d'abstention. A ce jour, cette disposition dans les recommandations de révision belges ne va pas aussi loin et laisse un certain pouvoir d'appréciation discrétionnaire au réviseur d'entreprises dans sa fonction de commissaire.

4. Les ISAs établissent une distinction entre le contrôle des états financiers à caractère général (*general purpose financial statements* qui ont pour

but de donner une image fidèle, *cf.* l'actuelle ISA-700) et le contrôle des autres informations historiques financières (*cf.* l'actuelle ISA-800 et l'*exposure draft* de l'ISA-701).

Cette distinction n'est pas prévue dans les actuelles Normes générales de révision de l'IRE de sorte que les deux types de contrôles sont effectués selon les mêmes normes de l'IRE. La Commission des Normes de révision effectue actuellement une analyse des législations possibles qui pourraient requérir l'application de l'actuelle ISA-800.

Il convient de souligner que les nouvelles normes concernant le rapport d'audit (les normes ISA-700, 701 et 800 qui ont été approuvées par l'IAASB en décembre 2004) entrent en vigueur pour les rapports d'audit établis à partir du 31 décembre 2006.

8.1.4. Application à ce jour des ISAs

Vu le cadre normatif actuel de l'IRE, les ISAs, conformément au paragraphe 1.1.2. c) des Normes générales de révision, ne peuvent seulement être appliquées « (...) *que dans la mesure où le Conseil de l'Institut les a publiées à titre de recommandation à l'échelon national* ».

Dans des cas exceptionnels, conformément au paragraphe 3.3.1. des Normes générales de révision : « *justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Board (IASB), le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'IFAC. Cette expression n'est pas applicable au rapport du commissaire sur les comptes annuels.* ».

8.1.5. Transposition de la Huitième Directive européenne en droit belge

La Huitième Directive devra être transposée en droit belge par notre législateur.

L'accent doit être mis sur le fait que la Huitième Directive européenne confie à la Commission européenne (CE) la compétence d'approuver, par l'application de la procédure de comitologie, les normes internationales.

Concrètement, cela signifie que la CE publiera un Règlement européen en vue d'un *endorsement* (adoption) des ISAs concernées et de l'ISQC-1 pour autant que ces normes satisfassent aux dispositions de l'article 26 (2) de la Directive précitée (*cf.* application analogue des IAS et IFRS dans l'UE).

L'entrée en vigueur d'un tel *endorsement* par la CE n'est cependant pas attendue avant la date d'entrée en vigueur de la Huitième Directive européenne (c.-à-d. mi-2008).

8.1.6. Evolution attendue

Le Conseil de l'IRE envisage de proposer les points suivants au Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) :

1. L'implémentation dans le cadre normatif de l'IRE des normes internationales d'audit (ISAs) telles qu'adoptées (*endorsement*) par la CE, et des normes internationales de contrôle de qualité (ISQC-1) telles qu'approuvées (*endorsement*) par la CE, plus particulièrement dans les normes de révision de l'IRE, conformément à l'article 26 de la Huitième Directive européenne. La date d'entrée en vigueur devra être fixée par le législateur belge endéans le délai déterminé par la Directive européenne (24 mois).

2. Confirmation de l'impossibilité, fixée par la Huitième Directive européenne, d'effectuer, concernant les normes internationales, une distinction entre les *Public Interest Enterprises* (PIE's) et les *Small and Medium Enterprises* (SME's) (il s'agit aussi du point de vue de l'IAASB et de la FEE).

   Le Conseil est d'avis que les normes internationales d'audit (ISAs) et les normes internationales de contrôle qualité (ISQC-1), telles qu'adoptées conformément au point 1 précité, devraient s'appliquer à tout niveau de mission de contrôle légal prévu par le droit belge.

3. Le maintien du niveau normatif « recommandations de révision ».

4. Le maintien des normes de révision concernant la certification de l'information financière vis-à-vis du conseil d'entreprise.

5. Le maintien des normes de révision concernant les missions particulières (apport en nature et quasi-apport, fusion et scission, transformation et dissolution).

8.2. Commission des Normes de révision

Président :	M. H. Van Passel
Membres :	Mmes L. Haustermans et P. Leleu (à partir de mai 2005), MM. J. Branson, F. Caluwaerts, G. Dochen, H. Everaerts (à partir de mai 2005), F. Fank, P. Fivez (jusqu'en mai 2005), V. Koopman, P. Pauwels, Ph. Pire (jusqu'en mai 2005), J. Vandernoot, W. Van de Walle, M. Van Doren, D. Kroes (à partir de mai 2005) et L. Vleck
Membre externe :	M. H. Olivier
Secrétariat :	M. D. Schockaert

8.2.1. Réaction aux *exposure drafts* de l'IAASB

En 2005, le Conseil a décidé d'une part, de publier sur le site internet de l'IRE ses observations aux *exposure drafts* (ED) de l'IAASB et d'autre part, de les communiquer aux orateurs qui participent aux activités de formation de l'IRE.

En 2005, le Conseil, sur proposition de la Commission des Normes de révision, a adressé tant à l'IAASB qu'à la FEE des commentaires relatifs aux *exposure drafts* de l'IAASB.

Les commentaires aux *exposure drafts* suivants peuvent être consultés sur le site internet de l'IFAC [(1)] :

A. Refonte de l'ISA-600 « *Audit of Group Financial Statements* »

Cet *exposure draft* fait suite à un *exposure draft* ISA-600 et à un IAPS séparé qui a déjà été présenté en 2004 comme *exposure draft* par l'IAASB [(2)].

Le Conseil constate que le risque de non-détection d'anomalies lors du contrôle d'un groupe est dépendant de la mesure dans laquelle l'auditeur

(1) *Cf.* www.ifac.org.
(2) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 217.

du groupe se repose sur les travaux d'autres auditeurs et qu'il y a lieu d'étudier plus en détail quels facteurs doivent jouer un rôle ici (auditeur d'un même cabinet, auditeur d'un cabinet avec des règles de gestion de qualité identiques, etc.). De plus, le Conseil demande à l'IAASB d'analyser dans quelle mesure les exigences de l'ISA-240 et de l'ISA-315 concernant l'entretien avec l'équipe d'audit concernant le degré d'exposition des états financiers à des anomalies significatives peuvent être raisonnablement respectées dans le contrôle d'un groupe.

B. *Exposure draft* ISA-705 concernant les modifications apportées au rapport d'audit et ISA-706 concernant l'usage du paragraphe explicatif et l'*other matters paragraph*

Tel que mentionné dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 217), l'IAASB avait, en 2004, déjà éclaté l'ISA-700 en deux normes séparées, à savoir le nouvel ISA-700 concernant le rapport d'audit sans réserve et le nouvel ISA-701 concernant les modifications apportées au rapport d'audit (paragraphe explicatif, rapport avec réserve, impossibilité d'exprimer une opinion, opinion défavorable).

Cet *exposure draft* propose de séparer le nouvel ISA-701 en deux normes séparées, à savoir l'ISA-705 concernant les modifications apportées au rapport d'audit (cette fois uniquement le rapport avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion et l'opinion défavorable) et l'ISA-706 concernant l'usage d'un paragraphe explicatif et l'*other matters paragraph*. Par conséquent, l'usage d'un paragraphe explicatif n'est plus considéré comme une « *modification* » (modification).

C. *Exposure drafts* ISA-701 concernant le rapport d'audit sur les états financiers à caractère spécifique et l'ISA-800 relatif au contrôle des *summarized financial statements*

A la suite de sa décision de scinder le nouvel ISA-701 en deux nouvelles normes, l'IAASB propose de continuer à attribuer le numéro « 701 » à une nouvelle norme concernant les déclarations des auditeurs sur les états financiers à caractère spécifique (*special purpose financial statements*). Cette norme suit la numérotation de l'ISA-700 concernant le rapport d'audit sur les états financiers à caractère général (*general purpose financial statements*).

Le nouvel ISA-701 comprendra une partie du contenu actuel de l'ISA-800 de façon à ce que l'ISA-800 dans sa nouvelle version se limite à renvoyer au contrôle d'un *summarized financial statements*.

Le Conseil est d'avis que l'ISA-800 tel que proposé ne doit pas être repris dans le cadre des ISAs parce que cette norme ne traite pas du contrôle en soi des *summarized financial statements* mais de la question de savoir si les *summarized financial statements* sont un bon *summary* des états financiers contrôlés. Par conséquent, cette mission est davantage une mission d'assurance (analyse du processus de *summarization*) qu'un contrôle des états financiers en soi.

D. ISA-230 concernant « *Audit Documentation* »

L'IAASB a approuvé en septembre 2005 une nouvelle version de l'ISA-230 concernant l'*audit documentation* sur la base des commentaires obtenus sur l'*exposure draft* y relatif, dont les commentaires de l'IRE.

Conformément à cette nouvelle norme approuvée, le *final audit file* doit être achevé dans les 30 jours après la signature du rapport d'audit.

La documentation doit contenir une constatation d'une part, des discussions avec la direction de l'entité et d'autre part, des autres points significatifs. Si l'auditeur a identifié une information qui est contradictoire ou inconstante avec ses conclusions finales relatives à un point significatif, il doit documenter la façon dont il a traité cette contradiction ou cette inconsistance pour arriver à sa conclusion finale. Dans le cas où, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur estime utile de déroger aux principes de base ou aux travaux essentiels qui sont relevants dans des circonstances données, il doit consigner dans son dossier de quelle façon les travaux de contrôle alternatifs exécutés atteignent l'objectif de contrôle ou les raisons d'y déroger à moins que ceci ne soit évident à la lumière d'autres éléments.

E. ISA-260 relatif à « *The Auditor's Communications with Those Charged with Governance* »

L'IRE est favorable à la création d'une ISA complète concernant la communication de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

L'IRE est d'avis qu'une attention nécessaire soit accordée à la communication préalable avec la direction de l'entité, avant de traiter dans l'*exposure draft* de la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans le cas où les mêmes personnes sont en charge tant de la direction que du gouvernement d'entreprise, il suffit que l'auditeur soit en relation avec ces personnes.

8.2.2. Processus formel de traduction des ISAs

Dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 219-220), il est fait référence au *Policy Statement* de l'IFAC concernant « *Translation of Standards and Guidance Issued by the International Federation of Accountants* ».

Pour que les traductions soient réalisées en accord avec ce *Policy Statement*, l'IRE et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC, France) ont signé en 2005 un accord final visant à obtenir une traduction fidèle des ISAs vers le français.

De plus, des contacts ont été pris avec le *Canadian Insitute of Chartered Accountants* (CICA), l'Institut des Réviseurs d'Entreprises luxembourgeois et la Chambre fiduciaire suisse visant à obtenir un accord sur une liste de mots de référence (*key terms list*).

L'IRE a, par ailleurs, conclu en 2005 un accord identique avec le *Koninklijk* NIVRA (Pays-Bas) afin d'obtenir une traduction fidèle des ISAs vers le néerlandais.

De tels accord de coopération sont innovateurs et sont considérés par l'IFAC comme des exemples de projet de traduction [1].

(1) *Cf.* Communiqué de presse « *IFAC Signs Agreement to Translate International Standards on Auditing into French* », 21 avril 2005, disponible sur le site internet www.ifac.org/ MediaCenter/?q=node/view/96. La presse internationale fait également référence à l'IRE, par exemple l'article de *Juristes Associés* du 21 avril 2005 (www.juristesassocies.biz/print.php ?sid=449).

Une importante réunion de préparation de traduction des ISAs a eu lieu le 11 avril 2005 à l'IRE sous la présidence de Monsieur James SYLPH, *Technical Director* de l'IAASB. Aux côtés des Instituts français, canadiens, luxembourgeois et suisse précités, étaient présents des représentants de la Commission européenne. Lors de cette réunion, l'IFAC a rendu public la reconnaissance internationale officielle des deux accords précités de l'IRE avec la CNCC et le *Koninklijk* NIVRA par la signature de deux *Memoranda of Understanding* entre la CNCC, le *Koninklijk* NIVRA, l'IRE et l'IFAC. Les *principal translators* pour les Instituts précités sont Messieurs Claude CHARRON, Hans VERKRUYSSE et Dries SCHOCKAERT.

Les efforts de traduction sont en premier lieu orientés vers les normes internationales d'audit qui ont été approuvées au 31 décembre 2004 par l'IAASB.

Courant 2005, des accords ont été pris par la CNCC avec le *Koninklijk* NIVRA concernant l'usage d'une liste de mots de référence (*key terms list*) afin de réaliser une terminologie identique de termes en français et néerlandais utilisée au niveau mondial.

8.2.3. Confirmations externes (banques, avocats)

La Commission des Normes de révision a poursuivi ses travaux relatifs aux nouveaux modèles de confirmation (banques, avocats) qui pourraient être utilisés à l'avenir lors du contrôle des comptes annuels.

Un groupe de travail sous la présidence du confrère Pierre P. BERGER, Vice-Président de l'Institut, composé des confrères Hugo VAN PASSEL et Pierre ANCIAUX étudie en particulier l'aspect des nouveaux modèles concernant les confirmations bancaires qui, par une communication du Président sera adressée aux membres après approbation en 2006 par le Conseil. Un accord sera conclu avec l'Association belge des Banques et des Sociétés de bourse (ABB) relatif à la procédure standard et aux confirmations bancaires. Outre cette procédure standard, il est libre au réviseur d'entreprises de faire confirmer l'information par les banques (= non standardisée) par une procédure particulière de confirmation (= non stan-

dardisée). L'accord futur avec les banques entrera au plus tôt en vigueur le 1er janvier 2007.

En ce qui concerne les demandes de confirmation qui ont été adressées aux avocats, il doit être constaté que certains d'entre eux, en invoquant leurs obligations déontologiques (secret professionnel) ne répondent pas à la demande de confirmation adressée par le commissaire. Cette attitude semble peu justifiée vu que le commissaire est autorisé par la loi à demander la présentation de tout dossier juridique, des échanges de correspondance et des avis donnés par les avocats.

Le groupe de travail dans le cadre des demandes de confirmation adressées aux avocats a poursuivi ses travaux sous la présidence du confrère Pierre P. Berger, Vice-Président de l'Institut et des confrères Jean-François Cats et Hugo Van Passel.

8.2.4. Lettre d'affirmation (*representation letter*)

Le groupe de travail « *Representation letter* » a poursuivi ses travaux en 2005.

Il convient de rappeler que l'ISA-580 « *Management representations* » impose à l'auditeur de disposer dans son dossier d'une lettre d'affirmation qui est signée par la direction de l'entité contrôlée. En l'absence de celle-ci, les travaux de contrôle sont incomplets (*scope limitation*) et l'auditeur ne peut pas émettre de rapport sans réserve (par. 15 de l'ISA-580).

Le groupe de travail est placé sous la présidence du confrère Pierre P. Berger, Vice-Président de l'Institut.

8.2.5. Cellule de coordination assurances

Président : M. R. Vander Stichele
Membres : Mme I. Boets, MM. P.P. Berger, F. Fank, L. Caris, R. Neckebroeck, M. Lange et J. Tison
Secrétariat : M. D. Szafran

Les activités de l'IRE relatives aux entreprises d'assurances en 2005 sont décrites *supra*, point 4.1.2. du présent rapport annuel auquel il est renvoyé.

8.2.6. Cellule de coordination partis politiques

Les activités de l'IRE relatives aux partis politiques sont décrites *supra*, point 4.2.3. du présent rapport annuel auquel il est renvoyé.

8.2.7. Cellule de coordination ONG

Les activités de l'IRE relatives aux ONG sont décrites *supra*, point 4.2.4. du présent rapport annuel auquel il est renvoyé.

8.2.8. Cellule de coordination écoles supérieures de la Communauté flamande

Les activités de l'IRE relatives aux écoles supérieures de la Communauté flamande sont décrites *supra*, point 4.2.5. du présent rapport annuel auquel il est renvoyé.

8.2.9. Cellule de coordination écoles francophones subventionnées

Les activités de l'IRE relatives aux écoles francophones subventionnées sont décrites *supra*, point 4.2.6. du présent rapport annuel auquel il est renvoyé.

8.2.10. Cellule de coordination pouvoirs locaux wallons

Les activités de l'IRE relatives aux pouvoirs locaux wallons sont décrites *supra*, point 4.2.7. du présent rapport annuel auquel il est renvoyé.

8.3. Commission Missions particulières

Présidents :	MM. L. De Puysseleyr (IRE) et J. Van Wemmel (IEC)
Membres IRE :	Mme I. Saeys, MM. Ph. Barthelemy, R. Joos, J.-L. Lienart, B. Pouseele et P. Weyers
Membres IEC :	MM. J. Colson, J.-G. Didier, J. De Blay (observateur), C. Janssens, J. Marko et J. Verhoeye
Secrétariat :	
Pour l'IRE :	M. E. Vanderstappen et Mme V. Van de Walle
Pour l'IEC :	MM.E. Steghers et R. Van Boven

8.3.1. Généralités

Cette Commission mixte de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux a pour but de réfléchir à la nécessité de publier des normes concernant les missions qui sont confiées en même temps aux membres des deux Instituts par le Code des sociétés et par d'autres législations. Le cas échéant, ces missions sont étudiées en sous-commission.

8.3.2. Participation au capital et plan d'option sur actions

Conformément à la loi du 22 mai 2001 relative à la participation dans le capital des travailleurs et aux bénéfices des sociétés, l'introduction d'un plan de participation au capital implique que les travailleurs de la société ont la possibilité de participer en espèces au capital d'une société. Dans le cas d'un plan d'option sur actions, conformément à la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge et pour l'emploi 1998 et portant diverses dispositions, il est octroyé aux travailleurs le droit durant un terme particulier d'acheter un certain nombre d'actions ou de parts bénéficiaires ou lors d'une augmentation de capital, de souscrire à des actions contre un prix fixé où à fixer.

Les lois du 22 mai 2001 et du 26 mars 1999 déterminent que, lorsque les actions ne sont pas cotées ou ne sont pas négociables en bourse, le réviseur d'entreprises ou un expert-comptable (ci-après le professionnel) – en première instance le commissaire de la société lors d'un plan d'option sur actions – rend « un avis conforme » sur la valeur réelle de l'action ou de la part bénéficiaire, telle que celle-ci a été fixée par l'organe de gestion de la société.

Il n'apparait pas clairement des lois précitées quelle est la mission du professionnel. C'est d'ailleurs la première fois que le professionnel doit, conformément à une disposition légale rendre un avis. Techniquement, la question se pose de savoir si la nature de la mission du professionnel consiste en un contrôle complet ou en une revue limité (*cf.* IRE, Recommandation de révision « La mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire » (5 janvier 1993), *Vade-mecum*, 2002, p. 1119-1127).

Conformément au cadre international, une telle mission peut constituer en un *assurance engagement* si certaines conditions sont remplies. Dans la description légale de la mission du professionnel concernant la participation des travailleurs et les options sur actions, on parle d'un *avis conforme* sans plus. Il n'y a donc pas de conditions ou de critères fixés par le législateur. Si le but est d'exprimer une assurance sur le document qui doit être rédigé préalablement par l'entité concernée, il doit exister conformément à l'*International Framework for Assurance Engagements* un ensemble de critères prédéterminés auquel le document précité doit être confronté. La seule solution acceptable est que le professionnel exprime une *assurance* formulée négativement (*limited assurance*) comme suit : « Il n'y a pas d'éléments qui indiquent que (le document précité) ne satisfait pas à (l'ensemble des critères). ».

Le texte des lois précitées n'est par conséquent pas clair quant à la nature de la mission du professionnel et n'est pas conforme au cadre international relatif aux *assurance engagements*.

Dans le cadre de considérations pratiques – en particulier le temps consacré par le professionnel – il n'est pas souhaitable qu'un contrôle complet soit effectué. Par conséquent, l'IRE et l'IEC souhaitent recommander aux membres que la nature de leurs travaux consiste en un contrôle limité.

Il a été demandé fin avril 2005 au Conseil supérieur des Professions économiques s'il effectue la même analyse. Dans son avis du 28 décembre 2005, le Conseil supérieur estime que la mission du professionnel ne consiste pas en un contrôle plénier, renvoyant à l'analogie avec la mission en matière de fusion et scission de sociétés et la transformation de la forme juridique d'une société.

La Commission poursuivra en 2006 ses travaux sur la base de cet avis.

8.3.3. « Limitation et suppression du droit de préférence » et « Emission d'actions sous le pair comptable »

Vu que le texte légal qui décrit la portée des travaux du professionnel diffère dans les deux langues – le texte néerlandophone stipule dans les articles 582 et 596 du Code des sociétés. « *verklaren dat de financiële en boekhoudkundige gegevens juist zijn* », alors que le texte français des articles précités précise « *déclarer que les informations financières et comptables sont fidèles* », – les activités des Sous-commissions « *Limitation et suppression du droit de préférence* » et « *Emission d'actions sous le pair comptable* » avaient été suspendues. Les Sous-commissions précitées avaient déjà courant 2003 commencé la rédaction de projet de normes concernant ces sujets. Les deux Instituts ont en 2003 dans leur Memorandum au Gouvernement [1] attiré l'attention sur la nécessité de faire concorder la version néerlandophone et francophone.

Le projet de loi original (dans les deux langues) de la loi du 5 décembre 1984 par lequel la limitation ou la suppression du droit de préférence et l'émission d'actions sous le pair comptable ont été introduites dans le droit des sociétés belge prévoyait l'obligation pour le professionnel de vérifier si les données financières et comptables dans le rapport du conseil d'administration étaient « fidèles ». Il ressort également que le texte néerlandophone a été modifié sans explication par le Sénat en prévoyant une obligation pour le professionnel de vérifier si les données financières et comptables reprises dans le rapport du conseil d'administration sont « *justes* » (au lieu de « fidèles »).

In concreto, les articles 5 et 6 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses, ont remédié à ces anomalies textuelles et prévoient que dans le texte néerlandophone de l'alinéa 2 des articles 582 et 596 du Code des sociétés le mot « *juist* » soit remplacé par le mot « *getrouw* » afin de faire correspondre la version néerlandophone et francophone des articles précités (*cf. supra*, point 2.2.).

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 339.

8.3.4. « Fusions et scissions »

La Sous-commission « fusions et scissions » a achevé ses travaux mi-2005 concernant l'adaptation des normes relatives au contrôle des opérations de fusion et scission dans les sociétés commerciales en ce qui concerne la scission partielle.

Il a été décidé de ne pas adapter les normes précitées mais de rédiger une note technique. Cette note a été présentée en avril 2005 à la Commission des Normes de révision. La Commission des Normes de révision a estimé que le contenu de la note était plus juridique que technique. Par conséquent, la note n'a pas été présentée comme note technique au Conseil. Elle fera l'objet d'une publication sous une forme modifiée dans l'une ou l'autre revue publiée par nos Instituts.

8.3.5. « Missions particulières et ISAs »

Dans l'attente de la réponse du Conseil supérieur des Professions Economiques (*cf. supra*, point 8.3.2.) concernant la nature de la mission dans le cadre de la participation au capital et au plan d'options sur actions, les travaux de la Sous-commission ont été temporairement suspendus. Cette Sous-commission vérifiera dans le futur si les normes communes à l'IRE et à l'IEC sont conformes aux ISAs.

8.3.6. Emploi des langues dans les rapports et documents de travail

La Commission a entamé tel que mentionné dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 226) l'étude de la problématique concernant l'application de la législation relative à l'emploi des langues dans les rapports et dossiers de travail des réviseurs d'entreprises et experts-comptables. Vu que la législation concernant l'emploi des langues prévoit des sanctions en cas de non-respect de ses dispositions, il est important de savoir dans quelle mesure la législation relative à l'emploi des langues est d'application aux travaux du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable et le cas échéant quelles peuvent être les conséquences *in concreto* pour les professionnels dans la mesure où celui-ci viole la législation relative à l'emploi des langues.

La Commission a approuvé en août 2005 une note technique sur cette problématique. Avant de transmettre cette note à la Commission des

Normes de révision et à la Commission permanente pour le contrôle de l'emploi des langues, la note a été présentée pour avis à la Fédération Royale du Notariat belge.

Page 230

PAGE VIERGE

IX

Chapitre IX

L'ORGANISATION DE LA PROFESSION

9.1. Sociétés de révision

9.1.1. Inscription tardive des sociétés de révision

Le Conseil exige que la demande d'inscription au tableau des membres de l'IRE d'une société constituée en vue d'exercer la profession de réviseur d'entreprises soit adressée immédiatement à l'Institut et au plus tard trois mois après la passation de l'acte constitutif (IRE, *Rapport annuel*, 2004, p. 231 ; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 100-102).

En pratique, il arrive fréquemment que les réviseurs d'entreprises ne respectent pas le délai de trois mois prenant cours à dater de l'acte constitutif.

En 2005, le Conseil a défini une ligne de conduite selon laquelle la constatation de l'inscription d'une société plus de trois mois après sa constitution entraîne l'audition des associés personnes physiques et administrateurs de cette société par la Commission de surveillance. La Commission vérifiera si la société concernée a accepté des mandats ou d'autres missions révisorales préalablement à son inscription sur la liste des membres. Dans ce cas, ces personnes sont renvoyées devant les instances disciplinaires. Si l'inscription tardive de la société de révision a conduit à l'usurpation du titre de réviseur d'entreprises, une plainte sera déposée auprès du parquet (*cf. supra*, point 7.4.11.).

9.1.2. Société de révision administrateur d'une société de révision

Il est renvoyé au point 1.16.1. *supra*.

9.1.3. Utilisation d'un acronyme dans l'appellation d'une société de révision

Le Conseil a admis en 1995 [1] qu'une société de révision peut utiliser comme raison sociale un acronyme régulièrement utilisé à l'étranger pour l'inscription d'une société au tableau des membres, pour la raison que ceci n'entraînait aucune confusion avec l'activité d'une société commerciale ni

(1) IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 98.

aucune atteinte à la dignité du réviseur d'entreprises. Dans le cas d'espèce, la société de révision souhaitait utiliser le nom d'un associé étranger sous la forme d'un acronyme. La dénomination abrégée était effectivement en rapport avec des personnes physiques bénéficiant dans un pays étranger d'une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur d'entreprises.

En 2005, dans le cadre du changement de dénomination d'une société de révision, le Conseil s'est prononcé, pour la première fois, sur l'utilisation d'un acronyme d'un précédent associé belge ou d'un précédent administrateur belge. Le Conseil confirme qu'une société de révision peut utiliser dans sa dénomination un acronyme contenant certaines lettres du nom de famille d'un précédant associé belge ou d'un précédent administrateur belge qui antérieurement était inscrit sur la liste des membres de l'Institut.

9.2. Relations interprofessionelles

Président : M. L. De Puysseleyr
Membres : MM. P. Anciaux, G. Hepner, L. Joos et D. Smets
Secrétariat : Mme V. Van de Walle, MM. C. D'hondt et E. Vanderstappen

A la lumière des développements internationaux, européens et belges relatifs à l'indépendance, l'analyse des relations interprofessionnelles est demeurée un point d'attention particulier pour le Conseil.

En vue d'un bon exercice des missions de surveillance de l'Institut, le Conseil, sur proposition de la Commission des relations interprofessionnelles [(1)], a élaboré un tableau « relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance » devant être rempli par le réviseur d'entreprises. Ce tableau a été complété d'une part à l'aide d'une note explicative et d'autre part d'une annexe reprenant la réglementation applicable.

Les confrères ont été informés via la lettre circulaire D.014/05 du 19 décembre 2005. Le tableau et la note explicative sont jointes en annexe au présent rapport annuel.

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 232-233.

9.3. Tableau des membres

9.3.1. Décès

Le Conseil a appris en cours d'exercice 2005 le décès du confrère VERHOEVEN René (A01072).

Au nom de la profession, le Conseil a transmis à la famille du confrère décédé ses plus sincères condoléances.

9.3.2. Démission

Conformément à l'article 5, § 4 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE, le Conseil a accepté en 2005 la démission des membres suivants :

ADRIAENSSENS Rolf (A00737), BARBIER Philippe (A00629), BAUWENS Walter (A00452), BLONDIAU Jacques-Ph. (A00959), BOULANGER Guy (A00705), COLLIE François (A01935), COQUYT Yves (A02001), DELFORGE JOSEPH (A00439), JACOBS Danielle (A00559), KAEKEBEKE Willem (A00493), MACHIELSE Tony (A02027), SOENEN Michel (A00914), SWAELEN Marcel (A00491), VAN BRUSSEL Els (A01942) et VAN REMOORTERE Carla (A01854).

9.3.3. Omission temporaire du tableau des membres

Conformément à l'article 5, § 5 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE, le Conseil a approuvé la demande d'omission temporaire du tableau des membres pour une durée d'au moins un an et de cinq ans au plus des membres suivants :

BERTEN Ann (A02004), COSAERT Marc (A01338), DE BACKER Karen (A01991), DE MEU Koenraad (A02060), DEDOYARD Noël (A01878), DE ROUCK Farah (A02040), DIEUSAERT Annelies (A02053), FIVEZ Pol (A00734), FRANCOIS Luc (A01698), FRISQUE Hugues (A01811), GEENS Evan (A02058), GIANGRECO Laura (A02086), GIELEN Ilse (A02019), LAPERAL Anastasio (A01968), LARMUSEAU Veerle (A01224), LODEWICK Robert (A00770), MAESEN Eddy (A00624), MOMMENS Patrick (A01572), MORREEL Jan (A01629), PEETERS Wim (A01891), RAVIGNAT Christophe (A02034), REYNTJENS Dominique (A01963), SPILLIAERT Viviane (A01151), TEERLYNCK Johan (A01405), TIMMERMAN Els (A02048) et VAN CAESTER Luc (A00816).

9.3.4. Prolongation de l'omission temporaire du tableau des membres

Conformément à l'article 5, § 5, alinéa 3 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE, le Conseil a accepté la prolongation de l'omission temporaire du tableau des membres des membres suivants : AUGUSTEIJNS Patrick (A01847), BAELE Caroline (A1876), DELRUE Martine (A01812), DIVERS Brigitte (A01520), PRIMS Josephus (A01144) et SWINNEN Nico (A01856).

9.3.5. Fin de l'omission temporaire du tableau des membres

Conformément à l'article 5, § 5, alinéa 3 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE, il a été mis fin, suite à leur notification de réinscription, à l'omission temporaire du tableau des membres des membres suivants : CAMBIER Claude (A00835), HAESAERT Daniel (A01187) et VAN BRUSSEL Lieven (A01819).

9.3.6. Radiation au terme de l'omission temporaire

Les membres suivants n'ont, à l'expiration de la période d'omission, ni sollicité une prorogation du délai, ni notifié leur réinscription et ont – conformément à l'article 5, § 5, alinéa 3 du règlement d'ordre intérieur – été réputés démissionnaires et retirés du tableau : GEYSELS Kris (01571), GAYTANT Nathalie (01610), VANDECASTEELE Laurent (1707) et VANDERHAEGEN Guy (01803).

9.3.7. Radiation du tableau des membres

En exécution des décisions définitives des instances disciplinaires, le Conseil a – conformément à l'article 20, § 1er, alinéa 3 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 5, § 2 du règlement d'ordre intérieur – acté la radiation de la liste des membres suivants : BUTENEERS Théo (A00893) et la Burg. BVBA T. BUTENEERS, bedrijfsrevisor (B 128).

9.3.8. Inscriptions au tableau des membres des personnes physiques

Au cours de l'exercice écoulé, le Conseil a – conformément à l'article 4 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 2, § 1er du règlement d'ordre intérieur – enregistré au tableau 48 membres sur présentation de l'extrait du procès-verbal de leur prestation de serment. Il s'agit de :

Almer Michaël (A02085), Boonen Mike (A02070), De Meu Koenraad (A02060), Declercq Olivier (A02076), Decruy Els (A02080), Dejon Bénédicte (A02064), Demal Gregory (A02094), Denis Valérie (A02067), Depaepe Marcel (A02103), Devaux Benoît (A02093), Dewael Bart (A02088), Duchesne Olivier (A02084), Dumont Axel (A02081), Dumoulin Francis (A02057), Durieux Thomas (A02082), Erckens Axel (A02099), Ernst Christophe (A02068), Geens Evan (A02058), Giangreco Laura (A02086), Goyens Bart (A02100), Ides Christophe (A02089), Jackers Jurgen (A02095), Janssens Christelle (A02062), Keuppens Koen (A02090), Kilian Patrick (A02071), Lavens Ilse (A02063), Leroy Chantal (A02073), Maris Gert (A02096), Moens Ilse (A02074), Pinxteren Danny (A02059), Piton Valérie (A02087), Plettinx Jo (A02098), Saman Wendy (A02061), Seeuws Emeric (A02066), Severs Katia (A02077), Stassen Cedric (A02097), Tanghe Karel (A02079), Thirion Jean-Philippe (A02078), Torbeyns Kim (A02102), Trinon Sophie (A02069), Turna Ömer (A02091), Van Bael Steven (A02065), Van Den Steen Koenraad (A02104), Van Ryssegheem Geert (A02083), Van Hoof Eric (A02075), Verhamme Thomas (A02101), Vloebergh Johan (A02092) et Waterloos Bart (A02072).

Personnes physiques inscrites	au 31.12.2004	au 31.12.2005
TOTAL	982	990
prestation de serment en néerlandais	645	647
prestation de serment en français	337	343

9.3.9. Inscriptions au tableau des membres des personnes morales

Conformément à l'article 4*bis* de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 2, § 2 du règlement d'ordre intérieur, le Conseil a octroyé au cours de l'exercice écoulé la qualité de réviseur d'entreprises et a enregistré au tableau des membres les 42 personnes morales suivantes :

B00574 - SCPRL CHRISTINE COYETTE-VANDEN BOSCH, Réviseur d'entreprises
B00575 - SCPRL A. KOHNEN & Co
B00576 - Burg. BVBA Stephane DELAUNAY

B00577 - Burg. BVBA ELS DE KEUKELAERE BEDRIJFSREVISOR
B00578 - Burg. BVBA BEDRIJFSREVISOR DAEMS
B00579 - Burg. BVBA Marnix Van Dooren & Co
B00580 - SCPRL De Wolf, Ostyn, Caluwaerts, De Ridder & C°
B00581 - Burg. BVBA Harry Everaerts Bedrijfsrevisor
B00582 - Burg. BVBA HEYNDRICKX WIM
B00583 - SCPRL Everaert, Frezin & Cie
B00584 - Burg. BVBA MAARTEN LINDEMANS, BEDRIJFSREVISOR
B00585 - Burg. BVBA ERIK BAUWELINCK
B00586 - SCPRL Véronique VANDOOREN, Reviseur d'entreprises
B00587 - SCPRL LAMBOTTE & MONSIEUR
B00588 - SCPRL Thierry Dupont
B00589 - Burg. BVBA Willy Mertens Bedrijfsrevisor
B00590 - Burg. BVBA LUC. EN BENEDIKT JOOS - BEDRIJFSREVISOREN
B00591 - SCPRL F.D & C REVISEUR D'ENTREPRISES
B00592 - Burg. BVBA Dirk Achten & Partners, Bedrijfsrevisoren
B00593 - Burg. BVBA Peter Van den Eynde
B00594 - SCPRL JEAN-MARIE JOIRIS REVISEUR D'ENTREPRISES
B00595 - SCPRL Georges EVERAERT, Reviseur d'Entreprises
B00596 - SCPRL DE MAERTELAERE Jean-Jacques - Réviseur d'Entreprises
B00597 - Burg. BVBA Christel Weymeersch
B00598 - Burg. BVBA Stefan Olivier
B00599 - Burg. BVBA M. Van Steenvoort
B00600 - SCPRL Jean NICOLET, Réviseur d'entreprises
B00601 - Burg. BVBA A.F. VAN HEMELRYCK, DE BUYSER & C° Bedrijfsrevisoren
B00602 - Burg. BVBA JOËL BREHMEN
B00603 - Burg. BVBA D. De Voogt, bedrijfsrevisor
B00604 - Burg. BVBA Henk VANDORPE, BEDRIJFSREVISOR
B00605 - Burg. BVBA JAN DE BOM VAN DRIESSCHE
B00606 - Burg. BVBA JACQUES VAN DEN ABEELE, BEDRIJFSREVISOR
B00607 - Burg. BVBA Lieve Mertens Bedrijfsrevisor
B00608 - Burg. BVBA André GEEROMS
B00609 - SCPRL ERIC NYS - REVISEUR D'ENTREPRISES
B00610 - SCPRL Didier BOON

B00611 - SCPRL Christophe REMON & Co
B00612 - SCPRL Bruno Vandenbosch & C° réviseur d'entreprises
B00613 - Burg. CVBA SALUSTRO REYDEL
B00614 - SCPRL MARIE-NOELLE GODEAU-REVISEUR D'ENTREPRISES
B00615 - Burg. BVBA GERT MARIS BEDRIJFSREVISOR

Sociétés de révision inscrites		au 31.12.2004	au 31.12.2005
TOTAL		441	467
Forme juridique :	SNC	0	0
	SPRL	398	425
	SC	43	42

9.3.10. Retrait du tableau des membres des personnes morales

Les personnes morales suivantes ont été retirées du tableau des membres par le Conseil en 2005 :

B00014 - SCCRL DELOITTE & PARTNERS Bedrijfsrevisoren/Reviseurs d'entreprises
B00030 - SCPRL LAFOSSE & C°
B00042 - Burg. BVBA VAN ROOY, LENAERTS & C°
B00068 - Burg. BVBA R. VERHOEVEN & C° Bedrijfsrevisoren
B00081 – Burg. BVBA HENRY & C°, Bedrijfsrevisoren
B00106 - Burg. BVBA SWAELEN & C°
B00209 - Burg. BVBA BEDRIJFSREVISOR VERVAECK
B00291 - Burg. BVBA R. LODEWICK
B00302 - Burg. BVBA GISLENUS BATS & C°
B00338 – SCPRL Michel HOFMAN – Réviseur d'entreprises
B00424 - Burg. BVBA Marc Wauters Bedrijfsrevisor
B00451 - Burg. BVBA Frank PETRE & C°, Bedrijfsrevisoren
B00491 - Burg. BVBA Marc COSAERT
B00496 - Burg. BVBA MAESEN & C° Bedrijfsrevisoren
B00515 - Burg. BVBA LOITS & C°

9.3.11. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires

Le Conseil a – conformément à l'article 7, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 8, alinéa 1er du règlement d'ordre intérieur – accordé en 2005 le titre de réviseur honoraire à 9 membres ayant présenté leur démission en tant que membre de l'Institut.

Il s'agit de : ADRIAENSSENS Rolf (A00737), BARBIER Philippe (A00629), BAUWENS Walter (A00452), BLONDIAU Jacques-Ph. (A00959), BOULANGER Guy (A00705), DELFORGE Joseph (A00439), JACOBS Danielle (A00559), KAEKEBEKE Willem (A00493) et SOENEN Michel (A00914).

9.3.12. Fin de l'omission temporaire du tableau des membres

Un membre de l'Institut qui bénéficiait de l'omission temporaire du tableau des membres a demandé au Conseil de l'Institut la fin de son omission temporaire à une date préalable à la date de la lettre dans laquelle il faisait savoir qu'il était à nouveau en mesure d'assumer l'ensemble de ses obligations comme réviseur d'entreprises.

L'article 5, § 5, alinéa 3 du règlement d'ordre intérieur stipule que : « *L'omission à la demande du membre prend fin lorsque le membre notifie par lettre recommandée qu'il est en mesure de satisfaire à l'ensemble des obligations des réviseurs d'entreprises.* ».

Le Conseil a par conséquent également dû constater que la fin de l'omission temporaire du tableau des membres ne pouvait au plutôt avoir lieu qu'à la date de la lettre par laquelle il fait savoir qu'il est en mesure d'assumer à nouveau l'ensemble des obligations du réviseur d'entreprises.

Pour le surplus, le Conseil – dans l'état actuel de la réglementation – pourra uniquement prendre acte du fait que l'omission temporaire s'est achevée à la date affirmée par le membre et ceci sans que d'autres formalités ne doivent être remplies.

9.3.13. Démission sous condition suspensive

L'article 5, § 4, alinéa 1er du règlement d'ordre intérieur de l'IRE stipule que : « *Le membre démissionnaire perd la qualité de membre à partir du jour où le Conseil notifie au membre que sa démission est acceptée.* ».

Ceci signifie que, sur la base de la demande introduite, le Conseil détermine la date d'entrée en vigueur de la démission d'un réviseur d'entreprises.

Il n'est dès lors pas permis à un réviseur d'entreprises de restreindre cette compétence du Conseil de quelque façon que ce soit, par exemple en donnant sa démission sous condition suspensive.

En outre, pour être valable, la démission doit également être présentée en respectant les exigences de forme telles que stipulées à l'article 5, § 4, alinéa 2 du règlement d'ordre intérieur, qui indique : « *Pour être valable, la démission doit être présentée au Conseil par lettre recommandée à la poste et contenir la déclaration que le membre démissionnaire a mené à bien toutes les missions dont il avait été chargé comme réviseur d'entreprises ou qu'il les a confiées à un autre réviseur d'entreprises. Le Conseil prend, au plus tard dans les deux mois de l'envoi de la lettre, une décision relative à l'acceptation ou au refus de la démission.* ».

9.4. Statistiques relatives à l'activité des membres

9.4.1. Introduction

Le réviseur d'entreprises est tenu de communiquer annuellement à l'Institut une série d'informations concernant la structure et l'activité de son cabinet. En outre, il est prévu de détailler les activités selon qu'elles portent sur les missions permanentes de contrôle (missions de commissaire et missions assimilées), sur les autres missions de contrôle, sur les autres activités professionnelles (missions compatibles) et sur les travaux pour d'autres réviseurs.

Cette enquête annuelle est organisée conformément à l'article 18*ter* de la loi du 22 juillet 1953, modifié par la loi du 21 février 1985.

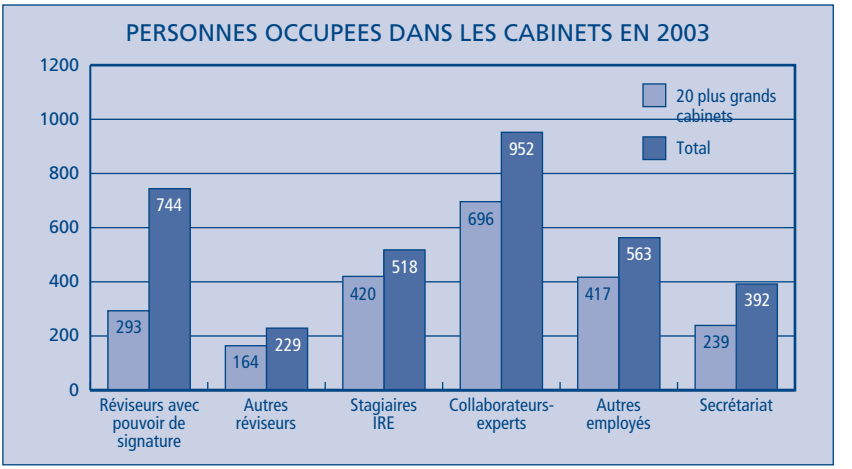
Conformément au règlement d'ordre intérieur et plus particulièrement à son article 32, chaque réviseur qui exerce la profession au sein d'une société, est tenu de communiquer l'information annuelle par la société au sein de laquelle il est actif.

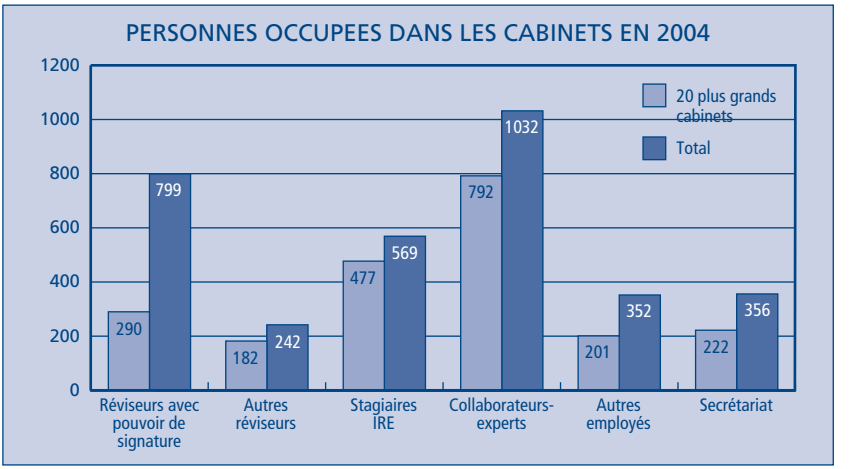
L'information porte sur un exercice complet. Elle doit être communiquée à l'Institut dans les six mois à compter de la clôture de l'exercice sur lequel elle porte.

Lorsque le réviseur n'est pas associé dans une société inscrite au tableau des membres de l'Institut, l'information doit porter sur l'année civile écoulée et doit parvenir à l'Institut, au plus tard le 30 juin de l'année suivante.

9.4.2. Structure des cabinets

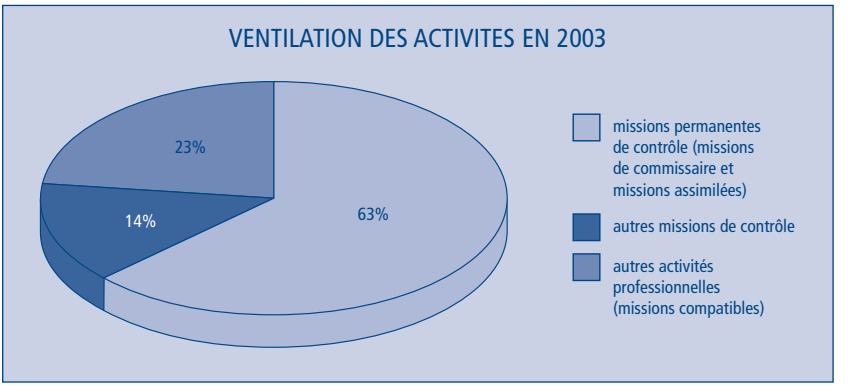
Les graphiques ci-dessous donnent un aperçu de l'emploi global au sein des cabinets ainsi que la part de l'emploi au sein des 20 plus grands cabinets par rapport à cet emploi global, ceci pour les années 2003 et 2004.

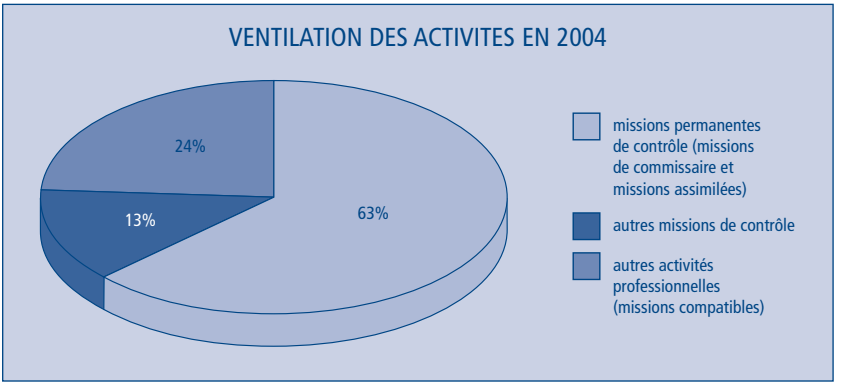




9.4.3. Activité des cabinets

L'information annuelle permet de ventiler l'activité des professionnels selon le type de missions. Les travaux pour d'autres réviseurs d'entreprises n'ont pas été pris en considération. Cette ventilation est reprise dans les graphiques ci-dessous, respectivement pour l'année 2003 et l'année 2004.





Page 244

PAGE VIERGE

Chapitre X

ACTIVITES ORGANIQUES

10.1. Assemblée générale

L'assemblée générale des membres a, conformément à l'article 9 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur, eu lieu le vendredi 29 avril 2005 à Bruxelles. Elle a été suivie par 118 membres personnes physiques et 63 membres personnes morales, tandis que 25 membres personnes physiques et 5 membres personnes morales ont été représentés par procuration.

Le Président a rendu hommage au Past-Président et réviseur d'entreprises honoraire, Paul BEHETS, décédé en 2004, ceci suivi d'une minute de silence par l'assemblée en mémoire aux confrères et réviseurs honoraires décédés depuis la dernière assemblée générale.

Ensuite, l'assemblée a félicité les confrères qui sont inscrits depuis 25 ou 30 ans au tableau des membres de l'Institut.

L'assemblée générale a par après procédé aux élections. En application de l'article 17 du règlement d'ordre intérieur (le nombre de candidats proposés est égal au nombre de mandats à attribuer) le Président a déclaré élus :

– comme membre néerlandophone du Conseil : le confrère Boudewijn CALLENS ;
– comme membres francophones : les confrères Hugues FRONVILLE et Daniel KROES ;
– comme membres suppléants de la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel : les confrères Freddy CALUWAERTS et Ludo SWOLFS ;
– comme commissaires : les consœurs Joëlle BACQ et Inge SAEYS.

Après proclamation des résultats des élections, le Secrétaire général de l'Institut, Monsieur David SZAFRAN, a donné un aperçu du Rapport annuel 2004.

Ensuite, les comptes au 31 décembre 2004 ont été commentés par le Secrétaire-Trésorier, le confrère Luc DE PUYSSELEYR.

L'assemblée générale a – après discussion des interventions de trois confrères, repris dans le *Bulletin d'Information*, n° 4/2005 (p. 5-6) – par la suite approuvé les comptes annuels et a donné décharge au Conseil pour sa gestion et aux commissaires pour leur mission.

Le Secrétaire-Trésorier a ensuite présenté le projet de budget 2005.

Après la discussion – avec intervention de deux confrères (repris dans le *Bulletin d'Information*, n° 4/2005 (p. 7) – le budget a été approuvé par l'assemblée générale.

Conformément à l'article 11 du règlement d'ordre intérieur, la cotisation fixe pour les membres personnes physiques est fixée à 630 EUR à laquelle est ajoutée une « cotisation forfaitaire de formation » de 250 EUR et celle pour les membres personnes morales à 880 EUR, alors que la cotisation variable est fixée à 0,925 % du chiffre d'affaires soumis à la T.V.A.

La partie administrative de l'assemblée générale a été clôturée par l'allocution du Vice-Président, le confrère Pierre P. Berger, dans laquelle il a abordé les sujets suivants :

– le rôle du commissaire dans l'ASBL ;
– les honoraires ;
– le secret professionnel ;
– la recommandation relative à l'indépendance dans le contexte de la Huitième Directive ;
– le *corporate governance* – les codes Lippens et Buysse.

L'assemblée générale a été clôturée par une séance académique à laquelle le Président de l'IRE, le confrère André Kilesse et le Président du Conseil supérieur des Professions économiques, le Professeur Jean-Paul Servais ont successivement pris la parole.

Le texte intégral du procès-verbal de l'assemblée générale, ainsi que les textes des allocutions de la partie académique de l'assemblée mentionnées ci-dessus, sont repris dans le *Bulletin d'Information*, n° 4/2005.

10.2. Conseil et Comité exécutif

Au cours de l'exercice 2005, le Conseil à tenu seize réunions.

Le Comité exécutif s'est réuni vingt fois au cours de l'exercice écoulé.

10.3. Modernisation de l'outil informatique de l'IRE

10.3.1. Composition du groupe d'orientation

Coordinateurs : MM. L. De Puysseleyr et D. Smets
Membres : Mme V. Van de Walle, MM. W. De Brabandere, B. De Klerck, C. D'hondt, D. Szafran et E. Van Meensel

Les confrères Luc De Puysseleyr et Dirk Smets ont reçu un mandat du Comité exécutif afin de diriger ce groupe d'orientation.

10.3.2. Objectifs

En 2004, le Conseil a décidé de moderniser l'outil informatique, tant hardware que software, afin de créer un système de communication efficace avec les membres et les stagiaires de l'IRE.

A cette fin, un logiciel sur mesure sera développé afin d'assurer le fonctionnement actuel et futur de l'IRE.

Ce logiciel devra permettre aux membres de transmettre sous format électronique l'information qui doit être communiquée à l'IRE tel que par exemple les données qui doivent être reprises dans le tableau des membres, l'information annuelle, les inscriptions aux séminaires de la formation permanente, les inscriptions aux séminaires de stage, le journal de stage, le contrôle de qualité, etc.

Ce logiciel ne doit pas uniquement faciliter la communication des membres avec l'IRE mais également permettre de pouvoir traiter immédiatement de façon plus efficace l'information entrante. De plus, ce logiciel devra disposer de la flexibilité suffisante pour être adapté aux modifications de la structure d'organisation et aux missions de l'IRE, qui devront par exemple découler de la nouvelle Huitième Directive européenne.

L'un et l'autre requièrent évidemment également que l'architecture informatique soit sensiblement adaptée entre autres pour permettre l'utilisation des logiciels tout en garantissant les protections nécessaires.

10.4. Commission juridique

Président : M. P.P. Berger (réviseur d'entreprises)

Membres : Mmes A. Dirkx (CBFA) et G. Raucq (notaire) (suppléante S. Maquet (notaire)), MM. L. Acke (réviseur d'entreprises), J.-Ph. Bonte (juriste d'entreprises), H. Braeckmans (avocat), M. De Wolf (réviseur d'entreprises), P.A. Foriers (avocat), H. Fronville (réviseur d'entreprises), J.-P. Koevoets (réviseur d'entreprises), Ph. Maeyaert (réviseur d'entreprises), H. Olivier (FEE), L. Ostyn (réviseur d'entreprises), B. Tilleman (professeur) et F. Walschot (juriste d'entreprises)

Secrétariat : Mme V. Van de Walle et M. E. Vanderstappen

Au cours de l'année 2005 la Commission juridique s'est réunie à cinq reprises. La Commission juridique a répondu, de manière détaillée, aux questions soumises. En outre, elle a élaboré des avis ayant une portée générale. Une sélection d'avis est reprise dans le présent rapport annuel du Conseil (*cf. supra*, points 1.15. et 2.15.).

XI

Chapitre XI

ACTIVITES INSTITUTIONNELLES

11.1. Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE)

11.1.1. Rapport des activités de l'IRE à l'égard du CSPE

En 2005, l'IRE a présenté, selon l'usage, son Rapport d'activités 2004 auprès des membres du Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE).

11.1.2. Avis du CSPE relatifs à l'IRE

En 2005, le Conseil de l'IRE a pris connaissance des avis suivants du CSPE le concernant, disponibles sur le site internet du CSPE (www.cspe-hreb.be) :

– avis du 25 janvier 2005 relatif à la recommandation de l'IRE relative à l'indépendance du commissaire et à la transposition de la recommandation européenne du 16 mai 2002 ;

– avis du 17 février 2005 relatif aux conditions de dispenses dans le cadre de l'accès à la profession de réviseur d'entreprises ; et

– avis du 19 juillet 2005 portant sur les lignes de conduite entre les membres de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF dans le cadre de l'exercice de la profession.

11.2. Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM)

Le Président et le Vice-Président de l'IRE ont été invités à rendre des avis en qualité d'expert par le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, conformément à la procédure mise en place en vertu de l'article 133 du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 4 avril 2003 visant la création du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Pour les avis, les interprétations et les circulaires de l'ACCOM, il est renvoyé au point 1.2.2. du présent rapport annuel.

11.3. Comité inter-instituts

Représentants de l'IRE : MM. A. Kilesse, Président, P.P. Berger, Vice-Président et D. Szafran, Secrétaire général

Représentants de l'IEC : MM. G. Delvaux, Président, E. Vercammen, Vice-Président et E. Steghers, Directeur général

Représentants de l'IPCF : MM. M.-J. Paquet, Président, J. Pattyn, Vice-Président et G. Lenaerts, Directeur général

En exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Comité inter-instituts s'est réuni à quatre reprises en 2005, sous la présidence de M. M.-J. Paquet, Président de l'IPCF, avec le soutien du Vice-Président et du Directeur général de l'IPCF.

Les questions suivantes ont, entre autres, été analysées en 2005 :

- les principes déontologiques communs ;
- le séminaire du 17 mai 2005 « Fisc et professionnels du chiffre : perspectives d'un dialogue commun » organisé par les trois Instituts en collaboration avec le cabinet du Secrétaire d'Etat à la Modernisation des Finances et à la Lutte contre la fraude fiscale, Monsieur Hervé Jamar ;
- la matinée d'études organisée par la Ministre des Classes moyennes, Madame Sabine Laruelle, avec les trois Instituts, le 21 septembre 2005 : « Le nouveau contexte économique et fiscal de la transmission d'entreprises » ;
- les activités comptables pratiquées par les ASBL ;
- le statut des « faux indépendants » ;
- les publications communes des trois Instituts ;
- la participation des professions économiques à l'IIN ;
- les perquisitions auprès de titulaires de professions économiques ;
- les sanctions pénales liées au port illégal du titre ; et
- l'identification des personnes qui déposent des comptes annuels auprès de la BNB.

Le Comité inter-instituts s'est également largement penché sur une nouvelle organisation des professions économiques (*cf. supra*, point 1.6.).

11.4. Réunion conjointe des Conseils de l'IRE et de l'IEC

Depuis quelques années, les membres du Conseil des deux Instituts se rencontrent une fois par an, afin de débattre de sujets qui concernent les deux professions. Cette année, la rencontre a eu lieu le 13 juin au Chateau de la Rocq. L'ordre du jour, particulièrement chargé, a donné lieu à un échange de vues constructif, qui a tenu compte des particularités des deux Instituts.

Les sujets suivants ont été abordés :

- la première année de stage commun ;
- la publication commune « *Tax Audit & Accountancy* » ;
- le mandat d'administrateur indépendant ;
- la limitation de la responsabilité civile ;
- la sanction pénale et le port du titre ;
- la Commission mixte Missions particulières ;
- le statut des indépendants ;
- le protocole d'accord de concertation relatif à la lutte contre la fraude fiscale et à la modernisation des Finances conclu entre le SPF Finances et les Instituts des professions économiques ;
- la réorganisation des professions économiques ; et
- l' affiliation à l'IIN.

Un compte rendu de cette réunion commune des Conseils à été publié dans le *Bulletin d'Information*, n° 7/2005 (p. 24-27) de l'IRE.

11.5. Rencontres régionales

Selon le souhait du Conseil, trois soirées de rencontres régionales ont eu lieu cette année.

Au total 200 réviseurs y ont participé (30 à Bruxelles ; 50 à Liège ; 120 à Sint-Niklaas).

Cette formule ayant rencontré un grand succès, sera reconduite en 2006.

L'objectif de ces rencontres, comme ce fut le cas par le passé, était double :

– d'une part, augmenter les contacts entre professionnels ;
– d'autre part, permettre une meilleure circulation de l'information entre l'Institut et ses membres.

C'est au cours d'un repas informel qu'il était proposé d'échanger des idées sur divers sujets relatifs à notre profession.

Ces rencontres se sont déroulées aux dates et endroits suivants :

– le jeudi 14 avril 2005 à l'hôtel Méridien à Bruxelles en collaboration avec le confrère Dirk SMETS ;
– le jeudi 16 juin 2005 au restaurant « Le jardin des Bégards » à Liège en collaboration avec le confrère Bernard DE GRAND RY ;
– le mardi 25 octobre 2005 à l'hôtel Serwir à Sint-Niklaas en collaboration avec le confrère Boudewijn CALLENS.

11.6. Collège des Procureurs généraux

Le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général ont rencontré dans le courant de l'exercice 2005, Monsieur Guy RAPAILLE, Avocat général à la Cour d'appel et représentant du Collège des Procureurs généraux.

Les sujets suivants ont été abordés :

– la détention préventive d'un réviseur d'entreprises (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, point 1.18., p. 80) ;
– la mise à l'instruction d'un réviseur ;
– la communication à l'IRE de jugements ;
– la présence d'un membre du Conseil en cas de perquisition ;
– la saisie et l'apposition de scellés ; et
– l'attitude des réviseurs en cas d'enquête pénale.

Ce contact a été, de part et d'autre, jugé très utile. Une nouvelle réunion sera prévue en 2006 avec Monsieur A. WINANTS, qui depuis le 1er janvier 2006 représente le Collège des Procureurs généraux pour les matières financières.

11.7. Contacts divers

11.7.1. Fédération des Entreprises de Belgique (FEB)

Le Secrétaire général a représenté l'IRE lors de la séance d'information organisée par la Fédération des Entreprises de Belgique ainsi que par l'Institut des administrateurs le 21 octobre 2005. Cette séance portait sur la *corporate governance* dans la pratique et ce, en particulier, pour les entreprises non cotées en bourse.

11.7.2. Institut des Juristes d'Entreprises (IJE)

Le Président et Secrétaire général ont représenté l'IRE le 28 février 2005 à l'assemblée générale de l'Institut des Juristes d'Entreprises, à laquelle ont pris la parole le Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice, l'Administrateur-délégué de la FEB et le Professeur Koen GEENS.

11.7.3. *Instituut voor Bestuurders* et Fondation des administrateurs

Le Conseil a marqué son accord sur le fait que le Président et le Secrétaire général deviennent membres *qualitate qua* de l'*Instituut voor Bestuurders* et de la *Fondation des administrateurs*.

11.7.4. Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (FVIB)

Sur proposition du confrère Dirk SMETS, le Conseil a désigné les cabinets suivants : KPMG, DELOITTE, VAN GEET, B.S.T. et L. DE PUYSSELEYR, pour répondre à l'enquête du FVIB sur la façon dont les professions libérales organisent l'exercice en commun de la profession au travers d'associations.

11.7.5. Union nationale des Professions libérales et intellectuelles de Belgique (UNPLIB)

L'IRE, représenté par le confrère Bernard DE GRAND RY, membre du Conseil de l'IRE, a continué à contribuer, en qualité de membre du conseil d'administration, aux travaux de l'Union nationale des Professions libérales et intellectuelles de Belgique (UNPLIB).

Le Conseil a également désigné, aux côtés du confrère Bernard DE GRAND RY, le Past-Président de l'IRE, le confrère Jean-François CATS et le confrère Eric MATHAY, en tant que membre représentant l'IRE à l'assemblée générale de l'UNPLIB.

11.7.6. Observatoire des Finances locales (OFL)

Le Ministre de la Fonction publique et des Affaires intérieures du Gouvernement wallon, Monsieur Philippe COURARD, a confirmé à l'IRE que le Gouvernement wallon a décidé de relancer les travaux de l'Observatoire des Finances locales (OFL).

Le Conseil de l'IRE a désigné les confrères Philippe PIRE et Hugues FRONVILLE comme membres, respectivement effectif et suppléant, d'un groupe de travail consacré à l'OFL. La première réunion a eu lieu en 2005.

11.7.7. Fédération Royale du Notariat belge

Le Président et le Secrétaire général ont représenté l'IRE à l'assemblée générale de la Fédération Royale du Notariat belge le 13 avril 2005.

XII

Chapitre XII

RELATIONS INTERNATIONALES

12.1. *International Federation of Accountants* (IFAC)

12.1.1. Comité éthique de l'IFAC

Le Conseil tient à remercier le Past-Président Jean-François CATS, Vice-Président sortant du Comité éthique de l'IFAC et Président sortant de la *Task Force* Indépendance du Comité éthique de l'IFAC.

Le Conseil félicite chaleureusement le confrère Jean-François CATS du travail qu'il a effectué et qui a contribué au renforcement du rôle de notre profession et de notre Institut au sein de l'IFAC.

L'IRE a par ailleurs contribué d'une part au support scientifique lié à l'exercice des fonctions du confrère Jean-François CATS au sein de l'IFAC et d'autre part aux travaux concernant l'IFAC au sein du groupe de travail éthique de la FEE, qui a communiqué à l'IFAC les commentaires au nom de la profession en Europe (*cf. infra*, point 12.2.7.).

Le Président et le Secrétaire général de l'IRE ont assisté au Forum du Comité éthique de l'IFAC, qui s'est déroulé le 11 octobre 2005 à Bruxelles. Ce Forum avait pour but de mettre en avant le projet de modifications des règles d'indépendance dans le Code éthique de l'IFAC.

Les points suivants y ont notamment été abordés :

- l'approche conceptuelle ;
- l'harmonisation internationale ;
- les services non audit ;
- la rotation interne ; et
- les audits de sociétés cotées.

12.1.2. *Policy on translations* de l'IFAC

Comme indiqué dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 262), l'IFAC a édicté sa *Policy on translations* en septembre 2004. Ce document vise à harmoniser les processus de traduction des normes internationales au niveau mondial.

En 2002 et 2003, l'IRE avait déjà contribué de façon significative à la réalisation par l'IFAC de ce document, par la conception de deux projets relatifs à la traduction vers le français et le néerlandais des normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing* (ISAs)).

En 2005, l'IRE a été officiellement reconnu par l'IFAC en tant que « *translating body* », ainsi que la *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC, France) et le *Koninklijk* NIVRA (Pays-Bas). Pour de plus amples informations relatives à ces projets de traduction, *cf. supra*, point 8.2.2.

12.1.3. Assemblée générale de l'IFAC

64 pays étaient présents ou représentés, par environ 200 personnes à l'assemblée générale de l'IFAC tenue à Auckland le 17 novembre 2005. L'IRE Belgique, qui avait reçu des procurations de l'IEC et de l'IRE Luxembourg, était représenté par le Président, le Secrétaire du Conseil et le Secrétaire général.

Le Président de l'IFAC, Monsieur G. WARD, a pu présenter un rapport qui marquait une amélioration de la coopération entre la Commission européenne et l'IFAC. En effet, ceci se traduit notamment par la confirmation de l'intégration très probable de la plupart des ISAs dans le cadre réglementaire européen, et par la nomination de deux observateurs au sein du *Public Interest Oversight Board* (PIOB). Ce dernier avait été constitué au sein de l'IFAC pour surveiller toutes les activités normatives de celle-ci (notamment celles de l'IAASB). Au cours de l'année écoulée, le PIOB a commencé à valider les procédures internes de l'IFAC au regard des objectifs d'intérêt public qu'elle doit aussi servir.

L'année écoulée a également vu la révision du Code éthique de l'IFAC, la tenue de deux forums de discussion (l'un sur le projet de clarification des normes d'audit et l'autre, à Bruxelles, sur l'indépendance de l'auditeur) et par les débuts effectifs du processus de contrôle de la conformité des organisations membres de l'IFAC par rapport à leurs obligations (150 réponses ont été reçues à un questionnaire *ad hoc*, et un certain nombre d'entre elles, après analyse, figurent sur le site internet de l'IFAC).

L'assemblée générale de l'IFAC a modifié quelques dispositions des statuts, notamment en vue de rebaptiser plusieurs entités internes. Il faudra s'habituer aux nouveaux noms qui traduisent le cas échéant la vocation normative des entités concernées, comme l'*International Accounting Education Standards Board* (au lieu de *Education Committee*) et l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (au lieu de *Ethics Committee*).

Un séminaire organisé par l'Institut néozélandais avait précédé le *Council* la veille de celui-ci. Il s'agissait de procéder à une analyse comparative de la législation en matière d'audit.

Le *Council* 2006 aura lieu à Istanbul, en marge du congrès mondial de la comptabilité, prévu du 13 au 16 novembre 2006.

12.1.4. Divers

L'IRE a contribué aux réponses aux questionnaires suivants :

- « *Questions for national standard setters regarding communications with law firms* » ;
- « *Questions for national standard setters regarding bank confirmations* ».

Par ailleurs, dans le courant de l'année 2005, l'IRE a complété le questionnaire de l'IFAC intitulé « *Assessment of the Regulatory and Standard-Setting Framework* » (47 p.). Ce questionnaire est destiné à rassembler les informations concernant chacun des membres de l'IFAC et en particulier l'IRE, et porte notamment sur l'élaboration des normes d'audit, des normes comptables, des règles déontologiques, des normes de contrôle de qualité et des règles relatives à l'accès à la profession.

A la fin de l'année 2005, l'IFAC a adressé un autre questionnaire à l'IRE intitulé « *SMO Self-Assessment of Compliance* ». Ce questionnaire devra être complété avant le 1er mai 2006. Les différents départements au sein de l'IRE ont commencé à préparer en 2005 les nombreuses réponses au questionnaire. Les travaux se poursuivront dès lors en 2006.

12.1.5. Activités de l'IAASB

Les activités de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) sont reprises sur son site internet [1].

Il est renvoyé en particulier aux *exposure drafts* publiés par l'IAASB, à propos desquels l'IRE a communiqué ses observations (*cf. supra*, point 8.2.1.).

12.2. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)

12.2.1. Généralités

En 2005, l'Institut a été actif au sein de la FEE, et notamment au sein de 19 groupes de travail (*Working Parties* et sous-groupes) de la FEE dans lesquels il est représenté. L'IRE est représenté au Conseil de la FEE par A. Kilesse, Président de l'IRE.

Le Rapport annuel 2005 de la FEE sera disponible sur le site internet de la FEE [2]. Les différents groupes de travail auxquels l'Institut participe ainsi que le nom des représentants qui y siègent sont repris dans le tableau ci-dessous.

12.2.2. Publications de la FEE

Sur le nouveau site internet de la FEE [3], le lecteur pourra consulter sous la rubrique « *Publications* » les sous-rubriques suivantes :

- *annual reports* ;
- *comment letters* ;
- *fact sheets* ;
- *newsletters* ;
- *position papers* ;
- *press releases*.

Courant 2005, la FEE a publié les textes suivants :

(1) *Cf.* www.ifac.org/IAASB.
(2) *Cf.* www.fee.be, section *News Letters and Reports*.
(3) *Cf.* www.fee.be.

– *Alert on Emissions Trading* (janvier 2005, 19 p.) ;
– *Comfort Letters Issued in relation to Financial Information in a Prospectus* (avril 2005, 34 p.) ;
– *Assurance for a Sustainable Supply Chain* (juin 2005, 22 p.) ;
– *Role of Accounting Standard Setters and their Relationship with the IASB* (juillet 2005, 5 p.) ;
– *FEE Comments on the IFRS for SME Project* (août 2005, 5 p.) ;
– *Analysis of Responses to FEE Discussion Paper on the Auditor's Involvement with the New EU Prospectus Directive* (octobre 2005, 79 p.) ;
– *Analysis of Responses to FEE Discussion Paper on Reporting Issues in relation to Endorsed IFRS and Possible Implications for the Audit Report* (octobre 2005, 87 p.) ;
– *Europe's Accountants Call for Strategic Approach to Tackling External Fraud in the Public Sector* (novembre 2005, 2 p.) ;
– *Good Practice in Tackling External Fraud* (novembre 2005, 25 p.) ;
– *How SMEs can reduce the risk of fraud* (novembre 2005, 28 p.) ;
– *Reference to the Financial Reporting Framework in the EU in Accounting Policies and in the Audit Report and Applicability of Endorsed IFRS* (décembre 2005, 8 p.).

Courant 2005, l'IRE a adressé à la FEE ses commentaires sur les *discussion papers* et questionnaires suivants :

– *DG Market survey on national standard setters* (janvier 2005, 1 p.) ;
– *Adoption of International Standards on Auditing for use in the European Union* (mars 2005, 42 p.) ;
– *Risk Management and Internal Control in the EU* (mars 2005, 84 p.) ;
– *Reporting issues in relation to endorsed IFRS and possible implications for the audit report* (avril 2005, 21 p.) ;
– *Questionnaire on auditors' civil liability* (novembre 2005) ;
– *Provision of accountancy, audit and related services in Europe - A survey on market access rules* (décembre 2005, 44 p.) ;
– *Survey on implementation of the EU recommendation on independence* (juin et décembre 2005, 66 p.).

12.2.3. *Presidents' meeting*

Le 16 septembre 2005 la FEE a organisé un *Presidents' and* CEO *meeting* à Varsovie. L'IRE était représenté par A. Kilesse, Président de l'IRE, et par D. Szafran, Secrétaire général.

12.2.4. Activités du *Council*

La FEE est dirigée par un *Council*, composé d'un représentant par pays, chaque pays disposant au moins d'un institut professionnel membre de la FEE. Seul le *Council* est habilité à prendre les décisions politiques de la FEE. Il peut déléguer l'application pratique de ces décisions à l'*Executive Committee* de la FEE.

L'*Executive Committee* de la FEE est composé comme suit :

- D. Devlin, President (Irlande) ;
- J. Potdevin, Deputy President & Treasurer (France) ;
- J.M. Bove, Vice-President (Espagne) ;
- T. Haaning, Vice-President (Danemark) ;
- K.-G. Klein, Vice-President (Allemagne) ;
- S. Marchese, Vice-President (Italie) ;
- A. Popham, Vice-President (Royaume Uni) ;
- H. Van Damme, Vice-President (Pays-Bas).

Le Secrétaire général de la FEE est Monsieur H. Olivier.

Le *Council* de la FEE a pour responsabilité la définition des politiques de la fédération ainsi que les questions de gouvernance. Les principaux sujets qui ont été mis à son ordre du jour en 2005 concernaient notamment :

- la politique en matière de normes d'information financière : l'architecture institutionnelle en matière d'information financière et en particulier le rôle du *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), les questions liées à l'application cohérente des normes IFRS et leur convergence avec les US GAAP, l'équivalence des référentiels comptables ;
- la politique en matière de contrôle légal des comptes : le suivi des travaux législatifs relatifs à la nouvelle Directive sur le contrôle légal, les propositions en matière de surveillance publique de la profession, la politique à mettre en œuvre en matière de rapport sur la gestion des risques et de contrôle interne, le contenu des prospectus d'émission et la position des auditeurs à cet égard ;

– des prises de position dans des questions importantes pour les PME et les cabinets moyen d'audits : organisation d'une conférence destinée principalement aux professionels actifs dans les PME, adoption d'un document sur la protection contre la fraude dans les PME, questions liées à l'accès aux marchés de services professionnels.

12.2.5. *Accounting Working Party*

En 2005, le FEE *Accounting Working Party* a contribué aux projets de l'IASB (ED of proposed amendments to IFRS 3 *Business Combinations*, IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements*, IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and* IAS 19 *Employee Benefits*), et l'IFRIC (IFRIC D10 *Liabilities arising from Participating in a Specific Market–Waste Electrical and Electronic Equipment*, IFRIC D11 *Changes in Contributions to Employee Share Purchase Plans*, IFRIC D12-D14 *Service Concessions Arrangements*, IFRIC D16 *Scope of IFRS 2*, IFRIC D17 *IFRS 2–Group and Treasury Share Transactions*) et a contribué à l'*Endorsement Process* de l'IFRIC 6 *Liabilities arising from Participating in a Specific Market–Waste Electrical and Electronic Equipment*.

En outre, le FEE *Accounting Working Party* a contribué aux modifications de la Quatrième et Septième Directive européenne.

La FEE a également joué un rôle significatif dans l'EFRAG, dont elle est un des principaux membres fondateurs.

12.2.6. *Auditing Working Party*

Le FEE *Auditing Working Party* a suivi de près les développements internationaux en matière des ISAs, et a contribué à l'intégration des ISAs en Europe par entre autres l'organisation de deux réunions des *European Auditing Standard Setters*.

L'*Auditing Subgroup on IAASB Exposure Drafts* a formulé des remarques sur les EDs de l'IAASB, notamment les EDs en matière du rapport d'audit international (ISA-701, 705, 706, 800), de l'audit d'un groupe d'entreprises (deuxième ED ISA-600), et la communication aux personnes chargées du gouvernement d'entreprise.

Le FEE *Auditing Working Party* a aussi adressé des remarques au Conseil de la FEE dans le cadre du projet de Huitième Directive européenne, et a eu une réunion avec la Commission européenne sur les différents aspects relatifs à l'adoption des ISAs au sein de l'Union européenne.

Une attention particulière a été donnée à la problématique de la future adoption (*endorsement*) des ISAs par la Commission européenne.

12.2.7. *Ethics Working Party*

Le FEE *Ethics Working Party* a notamment analysé le projet d'amendement au Code éthique de l'IFAC, et en particulier de la Section 290 consacrée à l'indépendance. Dans ce contexte, les conclusions du IFAC *Ethics Forum* ont été analysées. En outre, les développements dans le cadre de la Huitième Directive européenne, de la loi *Sarbanes-Oxley*, du PCAOB et des règles de la *Securities and Exchange Commission* sur l'indépendance ont été examinés. Enfin, le FEE *Ethics Working Party* a finalisé la « *Survey on Implementation of the EU Recommendation on Independence* ».

12.2.8. *Liberalisation/Qualification Working Party*

Le FEE *Liberalisation/Qualification Working Party* s'est penché tout particulièrement sur les développements en matière de reconnaissance des qualifications professionnelles et de services dans le marché intérieur, et l'impact de ceux-ci pour le professionnel et l'exercice de la profession. Les adaptations de la Huitième Directive en matière de contrôle légal ont été attentivement suivies et analysées. A la fin de l'année, les résultats d'une étude comparative des différents Etats membres ont été publiés. Cette étude consistait à vérifier la (les) législation(s) et les dispositions actuelles relatives à la concurrence en matière d'accès aux services professionnels.

12.2.9. *Banks Working Party*

En 2005, le FEE *Banks Working Party* a poursuivi l'analyse des amendements proposés à l'IAS 39 en faisant part, à l'IASB et à l'EFRAG, de ses commentaires à propos de l'adoption de l'option juste valeur et de la couverture de flux de trésorerie au titre de transactions intra-groupe futures.

Il a également communiqué à l'IFRIC son avis concernant le projet d'interprétation D15 qui traite des dérivés incorporés. Par ailleurs, il a poursuivi ses travaux de collaboration aux consultations organisées par le *Committee of European Banking Supervisors* (CEBS) et le Comité de Bâle portant notamment sur la surveillance prudentielle de l'utilisation de l'option juste valeur, l'évaluation des systèmes de gestion des risques, le gouvernement d'entreprises dans les institutions bancaires et les principes généraux étayant le deuxième pilier de Bâle 2.

12.2.10. *Company Law and Corporate Governance Working Party*

Le FEE *Company Law and Corporate Governance Working Party* s'est penché essentiellement sur les sujets suivants durant l'exercice 2005 : le rôle du contrôleur des comptes concernant la déclaration de l'organe de gestion sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne, le dialogue transatlantique concernant le gouvernement d'entreprises en collaboration avec le *European Corporate Governance Institute* (ECGI), la proposition d'une nouvelle Huitième Directive européenne notamment l'état d'avancement concernant les sujets de gouvernance d'entreprises (communications entre le commissaire et le comité d'audit), les droits des actionnaires, l'application du principe « *comply or explain* », la notion d'administrateur indépendant, les amendements à la Deuxième Directive européenne concernant le droit des sociétés et les amendements aux Quatrième et Septième Directives européennes.

12.2.11. *Education Subgroup*

L'*Education subgroup* a rencontré les divers responsables nationaux des organisations professionnelles actives dans le secteur de la formation permanente. La réunion portait sur la manière dont les diverses associations ont implémenté l'*International Education Standard* IES-7, édicté par l'IFAC. La Belgique a plutôt choisi de mener une comparaison entre ce standard international et l'actuelle Norme de l'IRE relative à la formation permanente. Il en résulte que la norme actuelle est presque totalement en concordance (*compliant*) avec l'IES-7.

12.2.12. *Public Sector Working Party*

Durant l'année écoulée, les groupes de travail du *Public Sector Working Party* ont poursuivi leurs travaux au niveau de divers projets en matière de *Internal Control and Risk management*, *Budgetting*, *Accounting and Control*, *Good Practice in Tackling External Fraud*, *New Public Management* et *Corporate Governance in Government*. Le Conseil de la FEE a demandé au *Public Sector Working Party* de formuler des observations sur les *exposure drafts* en matière d'ISAs.

12.2.13. SME *Working Party*

Le SME *Working Party* a apporté son soutien à d'autres *working parties* sur des sujets portant sur la fraude, les réseaux, l'application des ISAs aux *Small and Medium Sized Enterprises* (SMEs), et les IFRS pour les SMEs.

Le groupe de travail a par ailleurs suivi les modifications proposées par la Quatrième et par la Septième Directive européenne ainsi que l'évaluation de la Huitième Directive européenne.

Un document de travail « *Protecting SME's from Fraud* » a été soumis pour approbation au Conseil de la FEE.

Le *SME Working Party* a également préparé les thèmes du congrès FEE – PME de Versailles en septembre 2006.

GROUPES DE TRAVAIL			
Presidents	Representants IRE	Suppleants	
Council			
D. Devlin	A. Kilesse	P.P. Berger	(2005-2006)
Accounting			
B. Lebrun	G. Bombaerts	K.M. Van Oostveldt	(2003-2006)
Auditing			
A. Popham	H. Van Passel	D. Kroes	(2005-2008)
Subgroup on IAASB Exposure Drafts			
T. Bingham	H. Van Passel	D. Kroes	(2005-2008)
Subgroup on Quality Assurance			
X. Aubry	R. Vermoesen	B. de Grand Ry	(2005-2008)
Subgroup on Internal Control			
R. Hodgkinson	L. Acke	V. Koopman	(2005-2008)
Assurance Subgroup on Assurance Corporate Governance Statement			
–	A. Kilesse	I. Boets	(2005-2008)
Ethics			
H. Ring	A. Kilesse	P.P. Berger	(2005-2008)
Liberalisation/Qualification			
J. Potdevin	A. Kilesse	P. Van Impe	(2005-2008)
Banks			
H. Van Damme	R. Peirce	F. Verhaegen	(2003-2006)
Company Law and Corporate Governance			
E. Kandler	M. De Wolf	S. Brabants	(2004-2007)
Education subgroup			
W. Moleveld	P. Van Impe	Ph. Pire	(2003-2006)
Capital Markets Reporting Project			
J. Buisman	R. Peirce	M. Van Dooren	(2005-2008)
Insurance			
G. Geib	J. Tison	R. Vander Stichele	(2003-2006)
Public Sector			
C. Mawhood	J. De Cooman	P. Van Cauter	(2005-2008)
SME			
J.M. Bove	I. Saeys	B. de Grand Ry	(2005-2008)
Sustainability			
J. Piet	R. Van Maele	D. Kroes	(2005-2008)
Direct Tax			
S. Marchese	M. De Wolf	J.-P. Koevoets	(2003-2006)
Money Laundering			
K. Silcock	Ph. Maeyaert	P. Coox	(2005-2008)

12.3. Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones (FIDEF)

Les organes de la FIDEF ont au cours de l'exercice écoulé abordé notamment les points suivants :

- le développement des adhésions ;
- la traduction vers le français des textes internationaux, particulièrement ceux de l'IFAC ;
- la formation d'attaché comptable et financier (niveau bachelier) ;
- le système de qualité au sein de petits et moyens cabinets d'audit ;
- la mise en place de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières.

Cette dernière ne réclamera plus, à l'avenir, de cotisation aux professionnels, académiques, etc. qui voudraient s'y inscrire. Une réunion d'information au sujet de l'Académie a été organisée à Bruxelles, par l'IRE, le 10 octobre 2005.

L'IRE est représentée à la FIDEF par le confrère Michel De Wolf, administrateur et secrétaire général.

En 2005, la FIDEF a organisé les réunions de son Conseil d'administration à Tunis (mai) et Paris (octobre).

Le Conseil de l'IRE se réjouit de la décision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) Luxembourg de rejoindre la FIDEF en tant que membre.

Deux nouveaux membres associés ont aussi été admis, à savoir l'Ordre des experts-comptables d'Algérie et la Compagnie des comptables de Tunisie.

Monsieur Jean Precourt (Canada) a été désigné comme futur Président de la FIDEF (entrée en fonction prévue lors de l'assemblée générale de l'automne 2006).

Les membres qui souhaitent davantage d'informations sur les travaux de la FIDEF peuvent consulter son site internet sous la rubrique www.fidef.org.

12.4. Groupe de contact belgo-néerlandais

Délégation de l'IRE : MM. Ph. MAEYAERT (président de délégation ainsi que président du groupe de contact), R. ADRIAENSSENS (jusqu'au 1er janvier 2005), L.H. JOOS, F. VAN RIE, J. VERCAUTEREN (à partir du 1er janvier 2005) et E. VAN MEENSEL

Le Groupe de contact belgo-néerlandais comprend des délégations du NIVRA, du NOvAA, de l'IEC et de l'IRE.

Les réunions du Groupe de contact belgo-néerlandais portent sur l'échange informel de données en rapport avec la profession dans les deux pays.

Comme de coutume, le Groupe de contact s'est réuni à deux reprises au cours de l'année écoulée. La première réunion a eu lieu en Belgique le 17 mars 2005 et la seconde aux Pays-Bays le 27 octobre 2005.

Lors de ces deux réunions, ont notamment été abordés les sujets suivants :

- la réglementation concernant l'indépendance du commissaire en Belgique ;
- le blanchiment : interrogation de la Belgique par le Groupe d'action financière (GAFI) ou *Financial Action Task Force* (FATF) et *expectations of the outside world* ;
- l'assurance responsabilité professionnelle ;
- le projet de *Wet Toezicht Accountantsorganisaties* (WTA) du législateur néerlandais.

Ce dernier sujet a été traité en détail dans l'article E. VAN MEENSEL, « Les Pays-Bas réglementent la supervision publique des contrôleurs légaux », *Bulletin d'Information*, n° 6/2005 (p. 11-13).

12.5. Comité bilatéral franco-belge

Par analogie avec le Comité bilatéral belgo-néerlandais, le Conseil a décidé, en accord avec la CNCC, de mettre sur pied un Comité bilatéral

franco-belge. Il est composé des confrères André KILESSE, Bernard DE GRAND RY et Philippe PIRE, et du Secrétaire général.

Le Président, le confrère Bernard DE GRAND RY et le Secrétaire général ont assisté à la présentation du Comité bilatéral franco-belge à Paris le 1er décembre 2005 à l'occasion des Assises de la CNCC.

12.6. *Transparency International*

12.6.1. Généralités

Transparency International (TI) est une ONG créée en 1993 pour lutter contre la corruption dans les transactions internationales, dont le secrétariat est établi à Berlin. Elle dispose du soutien financier de grandes organisations internationales, d'agences publiques de développement, de diverses fondations à caractère civique, d'associations professionnelles et d'entreprises. L'action de TI est relayée dans chaque pays par celle d'environ 90 chapitres nationaux à travers le monde, dont les représentants siègent à l'assemblée générale de TI et élisent les membres du conseil d'administration. Le rôle prédominant de TI est avant tout d'être l'interlocuteur des instances internationales, tandis que les chapitres nationaux, forts de leur connaissance de terrain, agissent à un niveau plus local.

Transparency International-Brussels, chapitre national belge de TI ayant pris la forme d'une ASBL de droit belge, est présidée par le Baron Jean GODEAUX, Gouverneur honoraire de la Banque Nationale de Belgique. Le Président de l'IRE, Monsieur André KILESSE, siège au conseil d'administration national. TI-*Brussels* bénéficie des conseils d'un Comité consultatif composé d'une dizaine de membres parmi lesquels on compte des dirigeants d'entreprises, des magistrats et des avocats.

L'action de TI se développe selon trois axes :

– sensibiliser l'opinion publique aux méfaits de la corruption ;
– agir auprès des autorités internationales et nationales pour que soient mis en place les instruments internationaux, les mesures législatives et

réglementaires et les moyens d'action propres à lutter efficacement contre la corruption ;
– apporter à cet effet, son assistance technique, en particulier dans les pays émergents.

Transparency International s'abstient d'enquêter sur des cas individuels de corruption.

12.6.2. Activités de *Transparency International-Brussels* en 2005

TI-*Brussels* a fait l'objet d'un remaniement structurel en début d'année puisque les activités de l'ONG belge liées à l'Union européenne ont été transférées au secrétariat de TI, qui a établi, dans cette perspective, une antenne à Bruxelles. TI-*Brussels* se concentre désormais sur la lutte contre la corruption au niveau belge.

Dans cette nouvelle structure, François VINCKE, avocat au barreau de Bruxelles et président de la Commission anti-corruption de l'*International Chamber of Commerce* (ICC) et administrateur de TI-*Brussels*, ainsi que Nanyi KALUMA, avocate aux barreaux de Bruxelles et de New York et administrateur de TI-*Brussels*, ont été désignés en mars 2005 respectivement comme manager et comme trésorière chargés de donner une impulsion belge au mouvement.

On trouvera ci-après un aperçu des principales activités de TI-*Brussels* au cours de l'année 2005 :

A. Monitoring OCDE

TI-*Brussels* a participé à la deuxième phase du monitoring, organisé par l'OCDE, de l'implémentation par la Belgique de la convention de 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents public étrangers. TI-*Brussels* a eu l'occasion, parmi d'autres membres de la société civile, d'exposer au panel d'experts l'état de la lutte contre la corruption en Belgique.

Le rapport d'évaluation de la Belgique a été publié par le Groupe de travail sur la corruption le 10 octobre 2005 et est disponible sur le site de l'OCDE.

Il convient de noter, parmi les nombreuses recommandations faites par le Groupe de travail, qui impliquent des adaptations des textes légaux et un travail de sensibilisation important, une recommandation qui touche directement les réviseurs d'entreprises. Le Groupe de travail, en page 54 du rapport précité, demande en effet à la Belgique :

> *« (...) de clarifier l'exigence qui incombe aux vérificateurs des comptes des entreprises qui découvrent des indices d'éventuels actes de corruption d'en informer les dirigeants et, le cas échéant, les organes de contrôle de la société, et de considérer l'inscription dans la loi d'une obligation expresse, pour les réviseurs, de dénoncer auprès des autorités de poursuite pénale toute participation de l'entité dont ils assurent le contrôle des comptes à des pratiques de corruption sur les marchés étrangers dans les cas où les organes de la société dûment saisis par le réviseur s'abstiendraient d'agir. (...) »*
> (Convention, Art. 8 ; Recommandation révisée, Section V, iv)).

Le Groupe de travail n'entend pas que ces recommandations demeurent un vœu pieux puisque la Belgique présentera dans un an un rapport oral au Groupe de travail sur les mesures prises ou à prendre afin de répondre aux recommandations. La Belgique devra également déposer un rapport supplémentaire écrit dans deux ans.

Il faut également observer qu'en décembre 2005 le SPF Justice a adressé un courrier à l'IRE dans lequel il était demandé à l'IRE de lui faire connaître les moyens de sensibilisation de cette problématique à l'égard de ses membres. Une réponse détaillée reprenant les différents modes d'information des membres fut adressée au SPF Justice.

B. Séminaire du 5 octobre 2005 sur la lutte contre la corruption en Belgique

TI-*Brussels* a organisé le 5 octobre 2005, en collaboration avec ICC Belgium et un cabinet d'avocats, un séminaire sur le thème de la lutte contre la corruption en Belgique.

Ce séminaire multidisciplinaire fut une grande première en Belgique en ce qu'il s'est concentré sur la réalité belge plutôt qu'internationale, et qu'il est l'un des premiers séminaires organisés à Bruxelles sur ce sujet.

Des orateurs prestigieux (avocats, journalistes, professeurs d'université, responsables de l'OCDE, membres du SPF Justice, de l'Office de Contrôle et de Répression de la Corruption, et bien sûr de représentants de TI-*Brussels*) ont chacun abordé un aspect particulier de la lutte contre la corruption.

C. Publication

Les contributions écrites des orateurs du séminaire précité feront l'objet d'une publication sous la forme d'un livre.

12.7. Commission mixte des Relations internationales

12.7.1. Composition

La Commission mixte des Relations internationales, telle qu'approuvée par les Conseils respectifs des deux Instituts, est composée comme suit :

Président : M. J.-F. Cats

Membres IRE : Mmes I. Saeys et R. Van Maele, MM. L. Acke, G. Bombaerts, J. De Cooman, M. De Wolf, A. Kilesse, Ph. Maeyaert, R. Peirce, J. Tison, P. Van Impe, H. Van Passel et R. Vermoesen

Membres IEC : Mmes M. Claes, I. De Leenheer, J. Lerminiaux et D. Van Zegbroeck, MM. Y. Bernaerts, J. Colson, J.-M. Cougnon, R. De Wilde, G. Dupont, L. Goubert, C. Janssens, F. Mean, H. Smitt, G. Stevens, R. Van Asbroeck, P. Van Den Eynde, M. Vander Auwera, J. Van Haeverbeke, E. Van Rijswijck et E. Vercammen

Membre externe : M. H. Olivier

Secrétariat scientifique IRE : Mme S. Van Bellinghen, MM. O. Costa et D. Szafran

Secrétariat scientifique IEC : MM. R. Lassaux, E. Steghers et R. Van Boven

12.7.2. Objectifs

La Commission mixte (IRE-IEC) des Relations internationales a pour principale mission de :

– faire rapport sur les discussions des groupes de travail siégeant dans les instances européennes et internationales ;

– répartir et assurer le suivi des questions internationales spécifiques aux commissions et aux groupes de travail concernés de l'Institut.

12.7.3. Activités

La Commission mixte (IRE-IEC) des Relations internationales s'est réunie à deux reprises au cours de l'exercice écoulé.

Lors de ces réunions, chaque membre de la Commission est invité à présenter les travaux effectués auprès d'instances internationales dans lesquelles il siège ainsi que l'inventaire des activités menées par ces dernières et les problèmes auxquelles elles sont exposées.

Un aperçu des sujets traités est repris dans le Chapitre XII du présent rapport annuel.

Les travaux ont principalement concerné le suivi des projets en cours au sein de la FEE dans les différents groupes de travail (*ethics*, *liberalisation*, *tax*, etc.), les normes d'audit, la modernisation de la Huitième Directive, l'IFAC (déontologie) et la FIDEF.

XII

12.8. L'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières et l'Institut des Professionnels Associés à l'Ordre des Experts-Comptables (IPAO)

L'Institut des Professionnels Associés à l'Ordre des Experts-Comptables (IPAO) a pris l'initiative de rassembler les professionnels de la Comptabilité et de la Finance en France et à l'étranger.

A cette fin, l'IPAO a créé l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières (l'Académie), dont le but est de produire et de

mettre à la disposition de ses membres, dans un esprit multidisciplinaire, une documentation scientifique et technique à forte valeur ajoutée, indispensable pour la communauté comptable et financière francophone. Elle contribue aux réflexions doctrinales, pratiques et opérationnelles communes à l'ensemble des parties prenantes et à une large diffusion des savoirs, en France et à l'étranger.

Le 10 octobre 2005, le Président de l'IRE, Monsieur André KILESSE, a invité Monsieur William NAHUM, Président de l'Académie, et Monsieur Philippe GILNICKI, Vice-Président de l'Académie, à présenter l'Académie lors d'une réunion à Bruxelles regroupant les milieux économiques et financiers. A cette présentation étaient également présents, entre autres, le Vice-Président, le Secrétaire du Conseil et le Secrétaire général de l'IRE.

12.9. Convention avec la République Démocratique du Congo

A la suite des discussions menées dans le courant de l'exercice, l'Institut a signé, le 30 septembre 2005, à Bruxelles une convention de collaboration avec le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo et l'Institut des Reviseurs Comptables de la République Démocratique du Congo en vue de la formation des stagiaires congolais en Belgique.

La convention est signée sous condition suspensive que le financement de ce programme aboutisse.

12.10. L'*International Innovation Network* (IIN)

L'IRE, ainsi que l'IEC, ont continué à participer aux travaux de l'*International Innovation Network* (IIN) dont ils sont membres-fondateurs (*cf. supra*, point 4.4.1.).

Au cours des réunions de cette organisation, les évolutions technologiques apparues dans les différents instituts internationaux sont examinées et, le cas échéant, implémentées dans l'un ou l'autre pays.

Des informations complémentaires sont disponibles sur le site internet de l'IIN à l'adresse www.iinonline.com.

12.11. Contacts divers

12.11.1. *European Corporate Governance Institute*

Le Président et le Secrétaire général ont représenté l'IRE lors de l'assemblée générale du *European Corporate Governance Institute* (ECGI) à Milan (*Bocconi School of Management*) le 9 mars 2005.

Le Secrétaire général a représenté l'IRE à la conférence *Transatlantic Corporate Governance Dialogue* à New York (*The Federal Reserve Bank*) le 27 septembre 2005. Cette conférence, organisée par l'*American Law Institute* et par l'ECGI avait pour thème « *Corporate Board Elections and Internal Controls* ».

12.11.2. Commission européenne

Le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général ainsi que le confrère Hugo Van Passel se sont réunis en 2005 avec Monsieur Jürgen Tiedje, qui a succédé à Monsieur Karel Van Hulle à la Commission européenne, concernant la proposition de nouvelle Huitième Directive.

12.11.3. Ordre des Experts-Comptables (France)

Le Président a représenté l'IRE au Congrès de l'OEC qui s'est déroulé en 2005 à Paris. Lors de ce Congrès a été abordé le risque d'absence de comparabilité des comptes selon un référentiel qui ne serait pas harmonisé entre les sociétés cotées et les sociétés non cotées.

12.11.4. UNCTAD/ISAR

Le Secrétaire général a assisté le 23 et le 24 novembre 2005 à Genève avec le Directeur technique de la FEE à une réunion de UNCTAD/ISAR (*United Nations Conference on Trade and Development/International Standards of Accounting and Reporting*) en matière de *corporate governance* et IAS/IFRS, au sujet du rôle du commissaire en matière de *corporate governance* et

de contrôle interne (proposition d'amendements à la Quatrième et à la Septième Directive européenne).

La traduction par l'IRE des ISAs en français et en néerlandais, en collaboration avec la CNCC et le NIVRA, a été citée, par un représentant de l'IFAC, comme un exemple de collaboration constructive entre instituts dont les membres utilisent la même langue de travail.

12.11.5. Chambres des Auditeurs lithuaniens

Le Secrétaire général a donné un exposé, le 6 octobre 2005, au Congrès international organisé par la Chambre des Auditeurs en Lithuanie sur le rôle du réviseur dans l'attestation de la déclaration relative au *corporate governance* et au contrôle interne. Il y a rencontré notamment des représentants de la profession, le représentant du Ministre lithuanien des Finances dans le cadre des discussions au niveau de la Commission européenne concernant la Huitième Directive ainsi qu'un membre de la Cour des comptes européenne.

Page 282

PAGE VIERGE

Chapitre XIII

FORMATION

13.1. Composition de la Commission Formation

Président : M. P. Van Impe
Membres : MM. M. De Ridder, Ph. Pire, P. Rottiers (à partir du 10 juin 2005), D. Smets, R. Van Asbroeck, D. Van Cutsem (jusqu'au 10 juin 2005), E. Van den Branden et L. Van Montfort
Secrétaire : M. C. Balestra

13.2. Programme 2005

L'Institut a élaboré en 2005 un programme complet de formation destiné aux réviseurs d'entreprises et à leurs collaborateurs professionnels. Le programme est structuré de la façon suivante :

– l'organisation de *séminaires* qui visent une mise à jour et une analyse approfondie de sujets spécifiques appartenant aux domaines du contrôle et de la profession, du droit et de la fiscalité, de l'expertise comptable et du domaine de l'informatique ;
– l'organisation de *cycles de formation* qui offrent aux participants un exposé modulaire de certains sujets et dès lors une analyse approfondie de la matière traitée ;
– l'organisation de *séminaires pratiques* qui traiteront des études de cas. Ces formations intensives sont en principe destinées aux stagiaires de dernière année, ainsi qu'aux jeunes réviseurs. L'expérience a démontré que même des réviseurs plus expérimentés sont également intéressés par ce genre de formation.

Un cycle de séminaires a été proposé sous le thème « développements récents ». Les exposés abordaient différentes matières touchant à la pratique professionnelle, comme par exemple le droit des sociétés, le droit financier, le droit comptable, etc. Cette formule a connu un beau succès et sera reconduite en 2006.

Par ailleurs, l'Institut a organisé cette année une *journée d'études* le 22 novembre 2005 en collaboration avec la CTIF, sur le thème : « La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme : la CTIF et le réviseur ».

L'Institut a également apporté son concours à l'organisation de cinq autres événements dont le contenu touchait indirectement à la formation permanente :

- un colloque le 17 mai 2005 en collaboration avec l'IEC, l'IPCF et le secrétaire d'Etat Hervé JAMAR (*cf. supra*, point 1.8.1.) ;
- une matinée d'études portant sur « Le nouveau contexte économique et fiscal de la transmission d'entreprise », le 21 septembre 2005 en collaboration avec Madame le Ministre Sabine LARUELLE. Ce colloque a été organisé à l'initiative conjointe de la Ministre des Classes moyennes, Madame Sabine LARUELLE, de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF), de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE). La Ministre des Classes moyennes, Sabine LARUELLE, a plaidé au cours de son exposé pour la création d'un centre de connaissance et transmission intégré au Fonds de participation et la mise en place d'un point de contact virtuel, où les entrepreneurs désireux de transmettre leur entreprise pourraient rencontrer des candidats repreneurs potentiels ;
- une matinée d'études le 1er décembre 2005 et une journée d'études le 14 janvier 2006 consacrées au contrôle des écoles subventionnées. Une matinée d'études concernant le contrôle révisoral dans l'enseignement libre subventionné néerlandophone est organisée – en collaboration avec le VSKO et EHSAL *Management School* – le 1er décembre 2005 à Bruxelles. Une journée d'études concernant « La nouvelle réglementation comptable et le révisorat d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française » est organisée – en collaboration avec le SeGEC – le 14 janvier 2006 à Namur ;
- une demi-journée le 14 octobre 2005 consacrée à la « société momentanée » en collaboration notamment avec la Confédération Nationale de la Construction (CNC).

XIII

En 2005, 94 séminaires (une journée d'études incluse) ont été organisés (90 en 2004), représentant environ 3.676 inscrits (comparé à ± 3.553 en 2004). Aucun séminaire n'a été annulé.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Nombre de séminaires	80	70	87	91	90	94
Nombre de participants	3.162	2.376	3.440	3.828	3.553	3.676
Participation moyenne	40	34	40	42	40	39

13.3. Evaluation du programme 2005

L'étude des formulaires d'évaluation de la formation et les résultats sont résumés ci-dessous. Ces résultats sont basés sur l'étude de 1.779 formulaires d'évaluation. Afin de donner à la Commission Formation un instrument de travail encore plus complet, il est demandé aux participants de veiller à compléter ce formulaire au terme de chaque séminaire.

Les divers paramètres d'évaluation et leurs moyennes enregistrées sont :

A	Evaluation globale du séminaire	78 %
B	Approche didactique	80 %
C	Documentation	78 %
D	Organisation et infrastructure	81 %

13.4. Participation aux frais en cas d'absence

Au cours de l'année 2005, la Commission a pu constater que les absences non-justifiées aux séminaires étaient en baisse. Afin d'éviter toute ambiguïté, la Commission souhaite rappeler que les réviseurs doivent se tenir aux modalités pratiques reprises dans la brochure formation. Dans le cas contraire, le réviseur ou le stagiaire sera tenu de verser la somme de 100 EUR par demi-journée d'absence. Seul un certificat médical sera accepté comme cause de justification.

Par ailleurs, il est toujours possible en cas d'empêchement de se faire remplacer. Le remplaçant doit être inscrit au tableau des membres en tant que réviseur d'entreprises ou stagiaire au moment du séminaire. Dans le

cas contraire, il sera considéré comme « tiers » et devra payer le droit d'inscription.

13.5. Travaux de la Commission Formation

La Commission Formation s'est réunie à cinq reprises en 2005, notamment afin d'élaborer le programme de Formation permanente 2006.

La Commission a également pris connaissance des exigences de l'IFAC concernant la formation permanente. Ces exigences sont reprises dans l'IES-7 de mai 2004 [1]. Les IES-4 et 8 ont également été examinées.

La Commission a veillé à ce que le programme de Formation permanente 2006 tel qu'il est organisé à l'Institut réponde aux exigences de l'IFAC.

13.6. Programme 2006

Le programme 2006 a été finalisé par la Commission lors de sa réunion du 17 novembre 2005.

En 2006, comme en 2005, la formation relative aux IAS/IFRS se présentera à trois niveaux avec une rotation des normes examinées dans le cycle de spécialisation :

– un cycle IAS/IFRS d'*introduction* ;
– une approche *thématique* des IAS/IFRS ; et
– les séminaires de *spécialisation* IAS/IFRS.

Les séminaires de spécialisation présentent individuellement toutes les normes sur une période de deux ans.

(1) *International Education Standard for Professional Accountants 7 : Continuing Professional Development : A Program of Lifelong Learning and Continuing development of Professional Competence*, May 2004, 15 p. ; *International Education Standard for Professional Accountants 4 : Professional Values Ethics and Attitudes*, October 2003, et *Proposed International Education Standard for Professional Accountants 8 – Exposure Draft : Competence Requirements for Audit Professionals*, April 2005, 23 p. *Cf.* le site internet de l'IFAC : www.ifac.org.

Vu l'importance croissante des ISAs, une approche thématique en modules est également proposée, en tenant compte des évolutions récentes.

Un nouveau concept est introduit dans le programme 2006 : les *workshops* participatifs. L'objectif est de combler une lacune dans l'offre de formation : organiser des échanges d'expériences.

Ces nouveaux « séminaires/*workshops* » se caractérisent comme suit :

- ils sont destinés aux réviseurs ayant une expérience significative dans le domaine abordé ;
- ils sont animés par un modérateur qui présente un ou deux cas d'études et alimente la discussion par la suite ;
- l'accent sera mis sur les expériences de chacun et les solutions pratiques que chacun a trouvé dans la problématique qui fait l'objet du *workshop* ;
- le *workshop* sera réservé à maximum 20 personnes ;
- il ne sera pas possible de se faire remplacer par un stagiaire ou par un réviseur ne répondant pas au prérequis d'expérience nécessaire à l'inscription.

13.7. *Opleidingscheques*

L'agréation de l'Institut expire le 24 février 2006. Un audit externe des activités de formation a eu lieu le 7 décembre 2005. L'agréation est reconduite pour une période de trois ans.

Pour rappel, l'Institut peut accepter les *opleidingscheques* émis par la Communauté flamande comme instrument de paiement pour les formations pour les tiers et les collaborateurs des réviseurs (vu que la formation pour les réviseurs et les stagiaires est gratuite). La seule restriction est qu'il n'est pas possible de payer les frais en cas d'absence avec ces chèques.

La Communauté française n'émet pas de chèques similaires. La Région wallonne n'a, dans l'état actuel des choses, pas accepté de financer la formation dispensée par l'IRE pour la raison que le siège d'activités de l'IRE se situe à Bruxelles.

13.8. Remerciements

La Commission et le Conseil tiennent à remercier les divers orateurs dont l'engagement a permis de situer à un niveau très élevé la qualité de ces différents séminaires.

13.9. Autres professions de l'audit

Le Conseil a décidé en principe de permettre l'accès à la formation de l'Institut sur base de réciprocité à tous les membres d'autres instituts exerçant des missions d'audit (ARAB, IFA, IIA, ISACA). Les modalités pratiques restent à décider.

XIV

Chapitre XIV

AUTRES SERVICES AUX MEMBRES DE L'IRE

14.1. Site internet de l'IRE et extranet

Le site commun www.accountancy.be de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, qui comporte trois parties, a comptabilisé, pour la partie IRE 537.365 visiteurs en 2005 (contre 368.144 en 2004), ce qui revient à une moyenne de 44.780 visiteurs par mois. Pour l'extranet (partie réservée exclusivement aux membres), qui consiste en une source d'informations plus large, 671 membres de l'IRE et 276 stagiaires de l'IRE en ont fait usage (contre 559 et 229 en 2004).

Quelques nouvelles fonctionnalités ont été ajoutées à la partie publique du site internet, lequel a, en premier lieu pour but, de faire connaître à un large public la profession et de schématiser de façon sommaire l'environnement dans lequel les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables et les conseils fiscaux exercent leur profession.

Aussi dans la rubrique « Le Réviseur », l'on peut consulter la loi de 1953 et ses arrêtés d'exécution et l'on trouve sous la rubrique « Documentation », un aperçu détaillé des décisions de discipline. L'onglet « En bref » est subdivisé en différentes rubriques afin de faciliter la recherche de plus de 170 nouvelles liées à l'actualité.

L'extranet a été, tel que mentionné dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 303), développé en 2005. Les comptes annuels de toutes les sociétés belges qui ont déposé leurs comptes annuels à la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique sont mis à la disposition des membres de l'IRE et sont disponibles pour consultation via l'extranet. Un accord a été conclu avec l'IPCF pour mettre à la disposition des membres de l'IRE son système de comptes annuels (*cf. infra*, point 14.8.).

L'extranet a été pourvu de la fonctionnalité « Autres lois et règlements relevants » dans la rubrique « Le Réviseur » dans laquelle la législation belge relative à la profession est reprise, et qui était antérieurement reprise dans le Vademecum 2002.

Pour faciliter le téléchargement des syllabi relatifs à la formation permanente, la rubrique « Documentation » donne un aperçu « Formation permanente » par sujet et un archivage des séminaires a été créé. Les sta-

giaires peuvent en outre télécharger les syllabi des séminaires de stage via l'extranet.

Il va de soi que la gestion et le traitement des sujets repris sur le site internet et l'extranet de l'IRE doit être suivi par chaque service pour les matières spécifiques.

La rubrique « Dérogations » a été ajoutée au site internet de l'ACCOM (*cf. supra*, point 11.2.) qui est hébergé depuis 2004 sur le site de l'IRE, dans lequel est repris un résumé des avis de l'ACCOM relatifs aux services non audit et à l'application de la règle « *one to one* ». Sont également reprises les circulaires de l'ACCOM.

Le Vademecum 2005 sera disponible à l'attention du public à partir de 2006 sur le site internet, de même que l'étude IRE La société et son commissaire.

14.2. Publications

14.2.1. Vademecum 2005

Le Vademecum 2005, Tome I Doctrine a été publié l'année dernière. Ce Vademecum est une compilation des avis du Conseil, le cas échéant adaptés par celui-ci aux évolutions subséquentes.

Les législations belges et européennes ont été rendues publiques grâce au Code des Sociétés 2005 (*cf. infra*, point 14.2.4.). Les normes professionnelles seront reprises en 2006 sous forme de livre.

Le Vademecum 2005 est composé de sept parties :

- Partie 1 : Introduction générale
- Partie 2 : Organisation de la profession
- Partie 3 : Organisation et compétences de l'IRE
- Partie 4 : Déontologie
- Partie 5 : La fonction du commissaire
- Partie 6 : Missions particulières
- Partie 7 : Législations et réglementations particulières

Le but est de prévoir à partir de l'année 2006 une édition annuelle de ce tome I.

14.2.2. L'accès à la profession

En 2005, la Commission du stage a procédé à la troisième édition de la brochure L'accès à la profession (*cf. supra*, point 5.1.).

14.2.3. *Prijszetting in de Belgische auditmarkt*

Cette publication relève de l'initiative des professeurs Marleen WILLEKENS et Ann GAEREMYNCK (K.U.Leuven) et consiste en un rapport de leur étude théorique et pratique de la fixation des honoraires par les réviseurs d'entreprises belges.

En 2005, les auteurs ont proposé leur étude (version néerlandaise) au Conseil de l'IRE à laquelle a été joint un *executive summary* en français et en néerlandais. Le Conseil n'a pas estimé nécessaire d'engager les coûts d'une traduction vers le français de l'ensemble de l'étude.

14.2.4. Code des Sociétés 2005

En 2005, un Code des sociétés annoté a été conjointement publié par l'IRE, l'IEC et l'IPCF ; les éditeurs de ce Code sont les professeurs B. TILLEMAN (K.U.Leuven) et O. CAPRASSE (U.Lg.).

Les textes repris dans le Code sont à jour au 1er janvier 2005 et comportent également les dispositions sur la législation relative aux associations et de fondations.

Le but est de prévoir à partir de l'année 2006, une version annuelle actualisée de ce Code.

14.2.5. Le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière

Comme déjà annoncé dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 296-297), une édition 2004 du livre Le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière est sortie. En 2005, l'IRE a conclu un accord de distribution avec la maison d'édition die Keure pour la diffusion de cette publication en Belgique.

14.2.6. Le Bulletin d'Information de l'IRE

En 2005, sept numéros du Bulletin d'Information de l'IRE ont été adressés aux membres. Le Conseil souhaite remercier les membres du Comité de rédaction pour la qualité des articles publiés dans le Bulletin d'Information.

Le Comité de rédaction est composé de M. Michel De Wolf (Président), de Mmes Marleen Hoste, Martine Piret et Inge Saeys, réviseurs d'entreprises, du professeur Véronique Weets (VUB), de M. Thomas Carlier (stagiaire IRE) et de MM. Bruno De Klerck, Christophe D'Hondt, David Szafran et Eric Van Meensel.

A partir de 2006, le Bulletin d'Information de l'IRE est remplacé par la revue commune des trois Instituts (*cf. infra*, point 14.5.1.).

14.3. Journées d'études

14.3.1. La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme : la CTIF et le réviseur

Le 22 novembre 2005 la Cellule de traitement des informations financières et l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ont organisé une journée d'études avec pour thème « La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme » (*cf. supra*, point 1.9.2.).

14.3.2. Journée de la comptabilité

Un Salon des Entrepreneurs (PME, Professions libérales et Indépendants), auquel a participé activement l'IRE, organisé en collaboration avec l'IEC et l'IPCF, s'est tenu à Bruxelles le mercredi 23 et jeudi 24 mars 2005.

Le Conseil remercie les confrères Valérie Denis, Charles-Henri De Streel, Jean Dodemont, Wim Heyndrickx et Gert Vanhees d'avoir apporté leur concours.

14.3.3. Colloque fraude fiscale

Le 17 mai 2005, un colloque relatif à la lutte contre la fraude fiscale a été organisé en collaboration avec l'IEC et l'IPCF et le cabinet du Secrétaire d'Etat Hervé JAMAR (*cf. supra*, points 1.8.1. et 13.2.).

14.3.4. Transmission d'entreprises

Le 21 septembre 2005, une matinée d'études relative à la transmission d'entreprises a été organisée en collaboration avec la Ministre Sabine LARUELLE (*cf. supra*, point 13.2.).

14.3.5. Sociétés momentanées

Le 14 octobre 2005, une demi-journée d'études consacrée aux sociétés momentanées a été organisée en collaboration notamment avec la Confédération Nationale de la Construction (*cf. supra*, point 13.2.).

14.3.6. Journées d'études enseignement

Deux journées d'études ont été organisées dans ce domaine : d'une part, le 1er décembre 2005 concernant l'enseignement libre subventionné en Communauté flamande et d'autre part, le 14 janvier 2006 concernant l'enseignement libre subventionné en Communauté française.

A. Enseignement libre subventionné néerlandophone

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a organisé le jeudi 1er décembre 2005, en collaboration avec le VSKO et EHSAL *Management School*, une matinée d'études à l'attention des administrateurs et directions des écoles de l'Enseignement libre subventionné néerlandophone, ainsi que des confrères intéressés.

Lors de cette matinée d'études qui a connu un grand succès, Madame Karolien NAERT, assistante de direction du service *Personeel en Schoolbeheer* VVKSO, a expliqué la structure de l'enseignement catholique. Le professeur Jo VAN DEN BOSSCHE, Directeur de l'EHSAL *Management School*, a donné un aperçu de la réglementation spécifique relative à la comptabilité double dans ce secteur. Le confrère Boudewijn CALLENS a traité du rôle

et de l'intérêt social de la fonction du réviseur, également par rapport au secteur de l'enseignement. Les confrères Freddy CALUWAERTS et Herman VAN IMPE ont commenté le contrôle révisoral et le *reporting*.

Monsieur Jaak PALMANS, membre de la direction du VVKSO, coordonne la commission d'encadrement pédagogique pour les écoles ABKO (*Adviescommissie Boekhouding Katholiek Onderwijs*). Les écoles peuvent poser des questions à l'ABKO à propos de l'instauration du système de la comptabilité double. Les sujets ayant un intérêt commun sont repris sur le site internet du VVKSO. Les confrères Guy VAN DE VELDE et Herman VAN IMPE font partie de cette commission.

B. Enseignement libre subventionné en Communauté française

Le 14 janvier 2006 fut également organisée une journée d'études sur la nouvelle réglementation comptable et le révisorat d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française, à l'initiative conjointe de l'IRE et du Secrétariat Général de l'Enseignement Catholique (SeGEC). Cette journée d'études, qui connut également un vif succès, fut l'occasion pour les orateurs de présenter les nouvelles règles d'évaluation désormais applicables aux ASBL Pouvoirs Organisateurs, de dresser l'inventaire des techniques d'audit utilisées, mais aussi de tenter de démontrer la réelle valeur ajoutée que peut apporter le réviseur à ce secteur. Un ouvrage fut réalisé pour la circonstance.

Cette journée d'études a donné lieu à une importante contribution écrite subdivisée en sept chapitres :

Chapitre 1er : La profession de réviseur d'entreprises (André KILESSE)

Chapitre 2 : Le Secrétariat Général de l'Enseignement Catholique (Etienne MICHEL)

Chapitre 3 : Législation scolaire (Emmanuelle HAVRENNE)

Chapitre 4 : Mission et valeur ajoutée du réviseur d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française (Michel DE WOLF)

Chapitre 5 : Aperçu de la réglementation comptable applicable aux écoles catholiques de la Communauté flamande (Boudewijn CALLENS)

Chapitre 6 : Synthèse des mesures mises au point entre le SeGEC et les réviseurs d'entreprises concernant le bilan d'ouverture et les règles d'évaluation dans les ASBL Pouvoirs Organisateurs d'enseignement (Fernand MAILLARD et Joseph FAFCHAMPS)

Chapitre 7 : Comment préparer un audit ? (Baudouin THEUNISSEN)

14.3.7. Forum 2006

A. Généralités

Le thème du prochain Forum du révisorat (le septième) sera « Révisorat d'entreprises : nouvelles attentes, nouvelles exigences ». Le Conseil a désigné le confrère Michel DE WOLF comme Rapporteur général et le confrère Daniel VAN CUTSEM comme Rapporteur général adjoint.

Quatre sous-thèmes seront analysés :

- Les nouvelles exigences de l'attestation (détection des fraudes, collaboration avec les comités d'audit, déclaration relative au contrôle interne et au gouvernement d'entreprise, risques environnementaux, etc.) ;
- Le secteur non-marchand et le secteur public ;
- Le conseil en organisation interne et en maîtrise des risques ;
- La collaboration à l'œuvre de justice : concordats, faillites, administration provisoire, liquidation judiciaire, etc.

C'est à l'Aula Magna de Louvain-la-Neuve que se tiendront la séance académique d'ouverture, le jeudi 19 octobre 2006 et les travaux, le vendredi 20 octobre 2006. Un panel est également prévu dans lequel participeront des personnalités ayant une sensibilité dans les matières traitées par les commissions ainsi que des représentants du monde politique.

B. Travaux préparatoires

Les quatre commissions préparatoires se sont réunies pour la première fois le 6 septembre 2005 et ont commencé leurs travaux qui se clôtureront le 15 juin 2006.

Les quatre commissions sont composées comme suit :

Commission 1 : Nouvelles exigences de l'attestation
Modérateur : M. D. Van Cutsem
Président : M. F. Fank
Secrétaire : M. J. Engelen
Membres : MM. J.-F. Cats, Ph. Lambrecht, T. Lhoest, K. Van Hulle et L. Vleck
Secrétariat IRE : M. W. De Brabandere

Commission 2 : Secteur non-marchand et public
Modérateur : M. M. De Wolf
Président : M. F. Maillard
Secrétaire : M. P. Van Cauter
Membres : Mme E. Havrenne, MM. J. Christiaens, M. Leuridan, P. Marcenac et H. Van Impe
Secrétariat IRE : MM. C. Balestra et P.-F. Coppens

Commission 3 : Le conseil en organisation interne et en maîtrise du risque
Modérateur : M. D. Van Cutsem
Président : M. R. Peirce et ensuite Mme M.-N. Godeau
Secrétaire : M. L. Acke
Membres : Mme I. Boets, MM. M. Tudel, L. Welvaert et K.M. Van Oostveldt
Secrétariat IRE : M. D. Schockaert

Commission 4 : La collaboration à l'œuvre de justice
Modérateur : M. M. De Wolf
Président : M. M.-O. Paris
Secrétaire : M. H. Van Geet
Membres : MM. Ph. Beriot, P. Leclercq, J.-L. Servais, K. Tanghe et F. Walschot
Secrétariat IRE : M. S. Folie

Les rapports et les conclusions provisoires rédigés par les commissions feront l'objet des débats au Forum.

C. Organisation pratique du Forum

XIV

Le jeudi soir, les membres des commissions effectueront une présentation des travaux préparatoires réalisés depuis septembre 2005. Tout au long de la matinée du vendredi, les réviseurs pourront prendre une part active aux séances des quatre commissions. Chaque participant pourra s'inscrire aux

travaux de deux commissions. Les réviseurs qui le souhaitent sont également invités à adresser leurs questions à l'Institut qui se chargera de les transmettre aux membres des commissions. Un ouvrage recensant l'ensemble des travaux préparatoires des commissions sera envoyé à chaque participant quelques semaines avant la date du Forum. Les conclusions du Forum seront examinées par le Conseil en vue d'être rendues publiques lors de la séance de clôture.

14.4. Commission Publications

Président : M. M. De Wolf
Membres : Mme M. Willekens (K.U.Leuven), MM. P.P. Berger et Ch. Van Wymeersch (FUNDP)
Secrétariat : M. B. De Klerck

La Commission Publications s'est réunie deux fois durant l'année 2005.

La Commission Publications a principalement traité les sujets suivants :

- Politique des destinataires des publications de l'IRE ;
- Evaluation des publications 2005 ;
- Planning des publications de 2006 et 2007.

14.5. Projets de publications

14.5.1. Revue commune IPCF-IEC-IRE

Un comité de rédaction a été créé dans le courant de l'année 2005 :

Président : M. M. De Wolf
Membres : Pour l'IRE : M. P.P. Berger
Pour l'IEC : MM. E. Vercammen et G. Delvaux
Pour l'IPCF : MM. P. Colaert et S. Mercier
Externes : MM. Ch. Fischer et Ch. Van der Elst
Secrétariat : M. B. De Klerck

Au cours des diverses réunions qui se sont tenues en 2005, des démarches préparatoires pour l'édition de la revue commune « *Tax Audit & Accountancy* » ont été entamées.

L'édition est prévue à partir de février 2006 à raison de six fois par an.

La publication sera organisée avec l'aide d'un partenaire extérieur.

La publication abordera les matières liées à l'audit, la comptabilité et la fiscalité.

14.5.2. Autres projets de publications

Dans le courant de l'année 2006, les publications suivantes sont prévues :

- La nouvelle réglementation comptable et l'audit dans l'enseignement libre subventionné par la Communauté française (journée d'études du 14 janvier 2006) ;
- L'apport en nature et le quasi-apport ;
- Le statut du commissaire (mise à jour de l'étude publiée en 1997) ;
- Forum 2006 : Révisorat d'entreprises : nouvelles attentes, nouvelles exigences ;
- Le secret professionnel du réviseur d'entreprises ;
- Etude ISA/IFRS (compilation actualisée d'articles se rapportant à ce sujet qui sont parus dans le Bulletin d'Information de l'IRE durant la période 2002-2005) ;
- Comment reprendre une PME ? (Brochure de la Commission PME faisant partie de la série « Le réviseur et l'entreprise » destinée aux dirigeants des PME).

14.6. Bibliothèque

XIV

Outre la gestion courante et classique des collections d'ouvrages et abonnements, sont également gérées et tenues à jour en bibliothèque différentes bases de données documentaires.

Ces bases de données documentaires sont alimentées par :

– d'une part la veille dite « informationnelle » (portant sur une sélection de sources électroniques législatives, institutionnelles et de presse, le tout tant au niveau national qu'international) ; et

– d'autre part le dépouillement de périodiques.

Toute l'information traitée est agencée en bases de données accessibles par le biais de logiciels de recherche, uniquement en bibliothèque. La consultation de ces ressources est réservée par priorité aux membres et aux stagiaires.

La bibliothèque a accueilli en 2005, 90 visiteurs externes (contre 227 en 2004) et elle a traité et répondu à 233 demandes d'information (contre 229 en 2004).

Le nombre exceptionnel de visites en 2004 est le résultat d'une campagne d'information de nos services auprès des bibliothèques universitaires.

14.7. Helpdesk

14.7.1. Principes

Le *helpdesk*, constitué au sein de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, a pour objectif de soutenir effectivement les réviseurs d'entreprises quand ils sont, dans le cadre de leurs activités professionnelles, confrontés à des problèmes de nature juridique et technique, pour lesquels ils ne peuvent pas obtenir d'avis par ailleurs.

Le *helpdesk* essaye de fournir aussi rapidement que possible une réponse – au plus tard dans les deux semaines – même si certains problèmes peuvent requérir plus de temps avant de pouvoir fournir la réponse la plus appropriée.

Les questions doivent toujours être formulées par écrit, à savoir par lettre, fax ou e-mail (helpdesk@ibr-ire.be). Aucun avis n'est donné par téléphone.

Les personnes qui soumettent des questions sont invitées à préciser autant que possible le problème posé et à donner leur propre vision. Les

questions vagues, trop théoriques ou ne mentionnant pas l'opinion de la personne qui pose la question seront retournées à celle-ci en lui demandant de donner son opinion.

Les questions de stagiaires réviseurs d'entreprises doivent d'abord être présentées au maître de stage.

Les questions des non-réviseurs d'entreprises seront également traitées, pour autant qu'elles soient générales et concernent l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises.

Il est rappelé que le *helpdesk* ne traite pas les questions de nature comptable ou fiscale, aussi bien les questions posées par un confrère que celles posées par un tiers.

Les étudiants qui posent des questions générales sont priés de consulter la bibliothèque de l'IRE.

Une réponse aux questions qui sont relatives au mandat de commissaire peuvent être trouvées dans le fascicule IRE, *La société et son commissaire*, Etudes IRE, 2005, 121 p. Cette documentation peut également être consultée sur le site internet (www.accountancy.be sous IRE, section documentation et ensuite brochures).

Des lignes de conduite et avis officiels et formels ne peuvent évidemment être donnés que par le Conseil de l'IRE, la plupart du temps après consultation d'une des commissions permanentes (entre autres Commission juridique, Commission des Normes de révision, etc.). Les réponses du *helpdesk* n'ont, par conséquent, pas la même valeur qu'un avis du Conseil et doivent donc être traitées avec la prudence voulue, d'autant plus que le *helpdesk* ne dispose pas nécessairement de l'ensemble de l'information nécessaire pour pouvoir se forger une opinion complète du problème posé.

14.7.2. Activités en 2005

En 2005 le *helpdesk* a achevé sa quatrième année de travaux. En 2005, environ 220 questions ont été transmises au *helpdesk* (contre 310 en 2004). Le nombre inférieur de questions est dû au fait d'une part qu'en 2004 un grand nombre de questions ont été adressées à l'Institut à la suite de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi ASBL et d'autre part que la brochure IRE, *La société et son commissaire*, Etudes IRE, 2004, 121 p. apporte beau-

coup de réponses à de nombreuses questions. La documentation peut également être consultée sur le site internet (www.accountancy.be sous IRE, section documentation et puis brochures).

Les questions posées sont très diverses. Néanmoins, elles peuvent être regroupées pour l'essentiel dans les catégories suivantes :

- mandat du commissaire ;
- apport en nature et quasi-apport ;
- dissolution et liquidation ;
- fusion et scission ;
- déontologie du réviseur d'entreprises ; et
- indépendance du commissaire.

Comme déjà annoncé dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 303), une brochure reprenant les questions posées et les réponses relatives aux apports en nature et aux quasi-apports sera très prochainement publiée dans la série Etudes IRE. Les travaux de cette brochure sont terminés et la publication est prévue début 2006.

La brochure est subdivisée en six parties :

- principes de base ;
- évalution ;
- aspects du droit des sociétés ;
- aspects civils ;
- la rémunération de l'apport ; et
- l'établissement du rapport par le commissaire ou le réviseur d'entreprises.

Les questions et réponses ont été inventoriées et structurées par M. Michel VANDER LINDEN, réviseur d'entreprises honoraire, Erwin VANDERSTAPPEN, conseiller juridique à l'IRE et responsable pour la coordination des activités du *helpdesk*, et M. Bruno DE KLERCK, directeur technique de l'IRE. Les principes de base, l'évaluation et les aspects fiscaux ont été complétés par le confrère Gislenus BATS.

Les contacts pris avec le centre de consultation du département juridique de la Fédération Royale du Notariat belge en vue de la mise en place d'éventuelles synergies ont été poursuivis.

14.7.3. Refonte de la structure juridique

Le Conseil a pris la décision de rassembler courant 2006 les activités du *helpdesk* dans une structure juridique séparée qui prendra vraisemblablement la forme d'une ASBL ou d'une fondation.

14.8. Accès aux comptes annuels sur l'extranet des Instituts

Le « projet accès aux comptes annuels sur l'extranet des Instituts » tel qu'annoncé dans le *Rapport annuel*, 2004 (p. 303), a été formalisé dans un accord entre d'une part l'IPCF et l'IRE et d'autre part la Centrale des bilans de la BNB.

Il a été convenu que l'IPCF gérerait la base de données qui serait alimentée par les données fournies par la Centrale des bilans qui seraient communiquées sur support informatique à échéance régulière.

Le projet commun qui a débuté le 19 mars 2005 a été annoncé lors d'une conférence de presse commune à l'IPCF et à l'IRE.

Un certain nombre de confrères ont été déçus par le fait que les comptes annuels déposés les plus récents ne peuvent être consultés qu'avec retard sur l'extranet. Ceci est dû au fait qu'il n'est pas possible de se connecter en ligne au réseau de la Centrale des bilans de la BNB et que les données ne peuvent être traitées que toutes les deux semaines sur la base des mises à jour communiquées par la BNB.

Le Conseil souhaite souligner que le système offre quoi qu'il en soit aux membres l'avantage d'être gratuit et que seule la Centrale des bilans de la BNB mettra en ligne les données les plus récentes sur son site internet. Entre les deux dates de mise à jour, il est loisible au confrère de vérifier sur le site internet de la BNB si les comptes ont été déposés.

XV

Chapitre XV

DISCIPLINE

15.1. Composition de la Commission de discipline et de la Commission d'appel

Les magistrats siégeant dans les organes disciplinaires ont été nommés par arrêté royal du 5 mars 2004 [1] (*M.B.*, 24 mars 2004), leur mandat expire en 2009 (IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 307). Concernant la composition des instances disciplinaires, il est renvoyé aux pages 5 et 6 du présent rapport annuel.

Dans le courant de l'année 2005, le Conseil a rappelé aux Ministres compétents le fait qu'il y avait encore lieu de prévoir la nomination du président effectif de la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission de discipline. Les audiences de la Chambre précitée sont provisoirement tenues par le président suppléant de la Commission de discipline, Monsieur Joris DEGROOTE.

L'assemblée générale du mois d'avril 2005 a procédé à la nomination des confrères Freddy CALUWAERTS et Ludo SWOLFS en qualité de membres des réviseurs d'entreprises suppléants de la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission d'appel. Conformément à l'article 21, § 1er, alinéa 3 de la loi du 22 juillet 1953, leur mandat expire en 2011.

Le Conseil a par ailleurs nommé le confrère Herman VAN IMPE en qualité de membre suppléant de la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission de discipline, ainsi que les confrères Robert PEIRCE et Pierre ANCIAUX respectivement membre effectif et suppléant de la Chambre d'expression française de la Commission de discipline. Leur mandat expire en 2011.

Le Conseil souhaite remercier vivement les membres des instances disciplinaires pour la précieuse collaboration, qu'ils ont accordée à la surveillance du bon fonctionnement de l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises.

---

(1) L'arrêté royal du 5 mars 2004 contenant la nomination des membres des Commissions de discipline et des Commissions d'appel de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux, *M.B.*, 24 mars 2004, p. 16780 et s.

15.2. Réunion avec les membres des organes disciplinaires

En juin 2005, l'IRE a organisé une réunion très appréciée avec les membres des instances disciplinaires.

A cette occasion, qui devient par ailleurs une tradition annuelle, Monsieur Jean DU JARDIN, Procureur général émérite près la Cour de cassation, a donné sa vision relative à la judiciarisation du droit disciplinaire. Ensuite, le Professeur Bernard TILLEMAN a analysé la jurisprudence disciplinaire des réviseurs d'entreprises.

Ces interventions ont été particulièrement appréciées par tous les participants.

15.3. Statistiques disciplinaires

15.3.1. Prononcés en 2005

Les décisions des instances disciplinaires pour l'année 2005 [1] (soit en première instance soit en appel) peuvent être représentées schématiquement comme suit :

Sanctions disciplinaires à l'encontre des réviseurs [2]	Première instance		Appel	
	F	N	F	N
Avertissement	2	3	–	–
Réprimande	2	–	1	–
Suspension	1	9	–	3
Radiation	–	1	–	–
Demande établie, mais pas de sanction	1	–	–	–
Demande non établie ou retirée	1	1	1	1
Sous-total	7	14	2	4
Total	21		6	

(1) Pour un aperçu des sanctions disciplinaires classées par mots-clés, il est renvoyé au site internet de l'IRE www.ibr-ire.be (sous « Documentation »).

(2) Lorsque dans un même dossier aussi bien une personne physique qu'une personne morale ont été citées et que la sanction prononcée à leur encontre est identique, la sanction a été prise en compte une seule fois.

Ci-dessous un tableau présentant une vue détaillée des suspensions prononcées en 2005 par les instances disciplinaires.

Suspensions prononcées en 2005	Première instance		Appel	
	F	N	F	N
Suspension de 8 jours	–	3	–	2
Suspension de 14 jours	–	1	–	1
Suspension de 15 jours	1	1	–	–
Suspension de 1 mois	–	1	–	–
Suspension de 2 mois	–	2	–	–
Suspension de 6 mois	–	1	–	–
Sous-total	1	9	0	3
Total	10		3	

15.3.2. Nouveaux dossiers

Au cours de l'année 2005, le Conseil a décidé de transmettre 27 [(1)] nouveaux dossiers aux instances disciplinaires :

– 15 dossiers (15 N) concernent des manquements déontologiques et/ou techniques ;

– 12 dossiers (4 N et 8 F) sont relatifs à des manquements administratifs, tels que le non-paiement de cotisations ou l'omission d'adresser à l'Institut l'information annuelle.

Ci-dessous, sont reproduites les données ayant trait au nombre des dossiers disciplinaires où le Conseil de l'IRE a décidé le renvoi devant les instances disciplinaires de 1996 à 2005.

(1) Ce chiffre concerne les dossiers approuvés par le Conseil et renvoyés devant les instances disciplinaires. Il n'est pas tenu compte des dossiers ayant fait l'objet d'une proposition de renvoi, et en préparation au sein de la Commission de surveillance et de la Commission de Contrôle de qualité (*cf. supra*, point 7.4.16. et point 6.5.).

Année	Nombre de dossiers introduits
1996	8
1997	16
1998	9
1999	6
2000	2
2001	20
2002	37
2003	26
2004	34
2005	27

En outre, deux dossiers « administratifs » (1 N et 1 F) sont pendants devant la Commission d'appel en application de l'article 5 de la loi du 22 juillet 1953. En l'espèce, les candidats réviseurs d'entreprises dont l'admission en qualité de membre de l'IRE a été refusée ont introduit un recours contre la décision du Conseil devant la Commission d'appel. Les dossiers sont pendants.

15.4. Dossiers disciplinaires traités en 2005

15.4.1. Audiences en 2005

La Chambre d'expression néerlandaise de la Commission de discipline a siégé à dix reprises en 2005 (cinq demi-journées et cinq journées complètes).

En 2005, la Chambre d'expression française de la Commission de discipline a siégé à six reprises.

La Chambre d'expression néerlandaise de la Commission d'appel a siégé à cinq reprises en 2005.

La Chambre d'expression française de la Commission d'appel a siégé à quatre reprises.

15.4.2. Extraits des décisions disciplinaires intervenues en 2005

Comme le Conseil l'a décidé en 2004 (IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 311) les extraits des décisions disciplinaires rendues par les instances disciplinaires sont publiés, dans leur langue originale, sur le site internet de l'IRE (www.ibr-ire.be, sous documentation).

Ceci a l'avantage de garantir plus de transparence en permettant de publier ces extraits de façon beaucoup plus complète et garantit une mise à jour régulière des dernières décisions disciplinaires intervenues.

15.4.3. Résumé des décisions disciplinaires

Etant donné que les décisions des instances disciplinaires deviennent de plus en plus nombreuses et que la rédaction d'un résumé implique nécessairement une certaine subjectivité, le Conseil a demandé au Professeur d'université Bernard TILLEMAN, de bien vouloir rédiger ces résumés de décisions. Le Professeur TILLEMAN, au regard de ses nombreuses publications relatives à la jurisprudence disciplinaire, est particulièrement compétent pour ce faire.

Sa contribution relative aux décisions disciplinaires 2005 est jointe sous l'annexe « Jurisprudence disciplinaire de l'IRE 2005 ».

15.5. Compétence de l'ACCOM concernant les renvois disciplinaires

En 2005, l'ACCOM a saisi les instances disciplinaires de l'Institut d'un dossier porté à sa connaissance par un commissaire lui ayant soumis volontairement une demande d'avis. Il convient par ailleurs de noter que le Conseil avait déjà précédemment saisi la Commission de discipline du même dossier.

La saisine des instances disciplinaires est fondée sur l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés et sur l'article 2, § 8 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 pris en exécution de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés

visant la création de Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (*M.B.*, 19 mai 2003).

Les instances disciplinaires ne sont pas encore prononcées.

15.6. Suivi des sanctions disciplinaires

Le Conseil est particulièrement attentif au respect de toutes les sanctions prononcées par les instances disciplinaires.

L'Institut s'assure que le réviseur d'entreprises à l'encontre duquel une suspension supérieure à un mois est prononcée, a porté la décision des instances disciplinaires à la connaissance des entreprises et des institutions dans lesquelles il exerce une mission révisorale, conformément à l'article 35, alinéa 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Dans l'hypothèse où le Conseil apprend que la sanction n'a pas été respectée, le dossier est transmis à nouveau d'urgence aux instances disciplinaires. En cas de non-respect d'une peine de radiation, le dossier sera immédiatement transmis à l'Office du Procureur général compétent pour usurpation du titre de réviseur d'entreprises.

15.7. Intervention d'un avocat ou d'un conseil en matière disciplinaire

Conformément aux principes élémentaires de respect des droits de la défense et du droit au procès équitable, le Conseil rappelle que le réviseur d'entreprises peut se faire assister par un avocat ou par un membre de l'Institut durant la procédure devant la Commission de discipline et devant la Commission d'appel. Ceci est expressément prévu par l'article 20, § 3, alinéa 5 de la loi du 22 juillet 1953 :

> *« Le réviseur d'entreprises peut faire valoir sa défense verbalement ou par écrit. Il peut se faire assister par un avocat ou par un membre de l'Institut. ».*

Le Conseil est néanmoins d'avis, conformément au texte légal, qu'il n'est pas permis pour un réviseur d'entreprises de se faire représenter par son conseil devant les instances disciplinaires. Le réviseur d'entreprises est tenu d'assister personnellement aux audiences. Il n'est pas permis pour le conseil d'intervenir en l'absence de son client.

Le réviseur d'entreprises peut faire valoir sa défense par écrit sans que ceci conduise à l'autorisation de se faire représenter par un conseil lors des audiences.

Concernant l'intervention d'un conseil devant la Commission de surveillance et la Commission de Contrôle de qualité, il est renvoyé aux développements contenus sous le point 1.10.2.

Page 316

PAGE VIERGE

ANNEXES

CIRCULAIRE AUX MEMBRES
C.015/05

Le Président

Correspondant	Nos références	Vos références	Date
sg@ibr-ire.be	SVB/svds		Le 1er février 2005

Cher Confrère,

Concerne : Honoraires relatifs au mandat de commissaire dans le secteur non-marchand

Le Conseil attire votre attention sur l'importance de l'article 134 du Code des sociétés, qui prévoit que les honoraires fixés pour la durée du mandat de commissaire doivent être suffisants pour permettre un contrôle effectué conformément aux normes et recommandations de l'IRE.

Cette disposition doit également être respectée à l'occasion du contrôle des comptes dans le secteur non-marchand, notamment les ASBL.

Le Conseil est par ailleurs d'avis que lorsqu'il s'engage dans une mission, le réviseur ne peut faire entrevoir à l'entité auditée une forme particulière de don, de compensation ou de retour économique quelconque de sa part.

Des honoraires trop peu élevés feront l'objet d'une attention particulière des organes de surveillance et le cas échéant d'un renvoi devant les organes disciplinaires.

Je vous prie de croire, Cher Confrère, à l'expression de mes sentiments confraternels.

André Kilesse

CIRCULAIRE AUX MEMBRES
D.013/05

Le Président

Correspondant	Nos références	Vos références	Date
jur@ibr-ire.be	VVDW/LP/SF/cz		Le 14 décembre 2005

Chers Confrères,

Concerne : Mandat de commissaire -nomination et démission- respect des dispositions légales

Le Conseil et la Commission de Surveillance constatent que dans la pratique :

– les honoraires du commissaire dont question à l'article 134, § 1er du Code des sociétés ne sont pas toujours établis au début du mandat ;

– ces honoraires ne sont pas toujours établis par l'assemblée générale mais bien dans un contrat distinct ;

– la durée du mandat ne correspond pas toujours au délai légal de trois ans.

Sur la base des constatations qui précèdent, la Commission de Surveillance va procéder à une analyse systématique et, dans l'hypothèse où une anomalie sera constatée, adressera un courrier au commissaire, lui demandant d'informer l'IRE des mesures qu'il a prises afin d'inciter la société à corriger les irrégularités.

Il convient de souligner que la nomination ou la démission du commissaire sont régies par des dispositions légales reprises dans le Code des sociétés, et que dans certains cas les infractions peuvent déboucher sur des poursuites pénales.

./..

Etant donné que les actes de nomination font l'objet d'une publication aux annexes du Moniteur belge, soulignant ainsi le rôle du réviseur d'entreprises à l'égard des tiers, chacun peut prendre connaissance de cette publication et en vérifier la validité par rapport à la réglementation.

En outre, l'article 36 de la future huitième directive prévoit explicitement qu'à l'avenir le commissaire devra informer « l'autorité ou les autorités responsables de la supervision publique » de la cessation d'un mandat survenant avant la fin de la période initialement prévue.

Dans l'hypothèse où un réviseur d'entreprises est nommé en tant que commissaire en contradiction avec l'article 134, § 1er et/ou 135 du Code des sociétés, se pose la question de savoir comment régulariser cette situation. Selon le Conseil, le commissaire concerné doit demander à l'organe de gestion que **l'assemblée générale la plus prochaine** statue sur la régularisation qui s'impose.

Les confrères trouveront davantage d'informations sur les questions liées à la nomination et à la démission d'une fonction de commissaire dans de récentes publications (IRE, *Vademecum I*, 2005, p. 417-609 et *Rapp. annuel*, 2004, p. 110).

La brochure « La société et son commissaire – cas pratiques » (121 pages) publiée en novembre 2004, analyse cette même problématique sous un angle plus pratique. Cette brochure est disponible à l'adresse www.ibr-ire.be/fra/documentatie_brochures.aspx.

Veuillez agréer, chers Confrères, l'expression de mes salutations confraternelles.

André Kilesse

CIRCULAIRE
D.014/05

Le Président

Correspondant	Nos références	Vos références	Date
jur@ibr-ire.be	VVDW/EV/AV/hm		Le 19 décembre 2005

Chers Confrères,

Concerne : Relations interprofessionnelles – relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance

A la lumière des développements internationaux, européens et belges en matière d'indépendance, l'analyse des relations interprofessionnelles du réviseur d'entreprises est une question prioritaire pour le Conseil.

Afin d'assurer la bonne exécution par l'Institut de sa mission de surveillance, le Conseil a élaboré, sur proposition de la Commission Relations Interprofessionnelles, un tableau « relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance », à compléter par le réviseur d'entreprises. Ce tableau a été complété par, d'une part, une note explicative et, d'autre part, la réglementation applicable en annexe.

A partir du 31 mars 2006, vous êtes censés disposer, au sein de votre cabinet, de l'information requise dans le nouveau tableau intitulé « relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance » afin de pouvoir présenter cette information à l'Institut dès l'instant où il en fera la demande.

Dans tous les cas, cette information doit être disponible pour votre prochain contrôle de qualité.

Dans un avenir proche, cette information devra être communiquée, par voie électronique, à l'Institut et devra être régulièrement actualisée, conformément aux dispositions de la nouvelle huitième directive.

Veuillez agréer, chers Confrères, l'expression de mes salutations confraternelles.

André Kilesse

Annexe

TABLEAU DES RELATIONS INTERPROFESSIONNELLES DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE DE L'INDEPENDANCE	
Nom de la personne physique :	N° :
Dénomination sociale :	N° :
Adresse (adresse du siège) :	
Tél.:	Fax:
E-mail:	
Société de révision dont le déclarant est associé et/ou administrateur/gérant : Nom : ..... N° :	
Réseau(x) du déclarant au sens du huitième directive :	
Date de la déclaration :	Nom : N° : Signature :

I. RELATIONS PROFESSIONNELLES / STAGES

1.1. Société professionnelle ou société de révision *(toute société belge ou étrangère visant à exercer la profession de réviseur d'entreprises et dans laquelle le déclarant est actionnaire, associé, administrateur ou gérant)*

Dénomination	N°	Qualité

1.2. Association professionnelle de moyens *(tout(e) accord, association ou société formée entre le déclarant et un (d')autre(s) réviseur(s) d'entreprises visant la mise en commun de ressources professionnelles)*

Dénomination	Nom du(des) membre(s)	N°

1.3. Société ou personne liée *(toute société ou personne avec laquelle la société professionnelle (de moyens) est liée)*

Dénomination / nom	N°	Nature du lien (du déclarant)

1.4. Contrat de travail *(tout contrat de travail conclu par le déclarant avec un autre réviseur d'entreprises, soit en qualité d'employé, soit en qualité d'employeur)*

Nom	N°	Qualité du déclarant

1.5. Contrat de collaboration *(tout contrat de collaboration – le déclarant mentionne s'il s'agit d'un contrat de collaboration exclusif ou pas – conclu sur base indépendante par le déclarant avec un autre réviseur d'entreprises)*

Nature du contract de collaboration	Nom du réviseur d'entreprises	N°

1.6. Contrat de stage *(tout contrat conclu par le déclarant avec un stagiaire – réviseur d'entreprises)*

Nom du stagiaire

1.7. Recommandation réciproque *(tout accord comportant un engagement de recommandation réciproque)*

Nom / dénomination de l'autre réviseur	N°	Matière(s)

1.8. Collège de réviseurs d'entreprises / commissaires *(tout collège formé par le déclarant et un autre réviseur d'entreprises)*

Nom / dénomination autre réviseur d'entreprises	N°	Nombre

1.9. Autres *(liste des autres liens de collaboration organisés sous l'angle professionnel pour autant qu'ils ne soient pas mentionnés ci-dessus)*

.....

.....

.....

.....

II. RELATIONS INTERPROFESSIONNELLES

2.1. Association interprofessionnelle de moyens *(toute forme d'association fondée sur la base d'un accord, d'une association ou d'une société entre le déclarant et d'autres personnes – personnes physiques ou personnes morales – ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises ni une qualité reconnue équivalente à l'étranger visant la mise en commun de ressources professionnelles)*

Dénomination communauté	Nom / dénomination autres membres ou associés	Organisation ou institut professionnel	N° (1)	Indicatif du pays (2)

2.2. Société ou personne liée *(toute société ou personne avec laquelle la société interprofessionnelle de moyens est liée)*

Dénomination / nom	Nature du lien	Organisation ou institut professionnel	N° (1)	Indicatif du pays (2)

(1) On entend par « N° » le numéro d'inscription auprès de l'organisation ou de l'institut professionnel.

(2) On entend par « Indicatif du pays » les abréviations des pays (ISO 3166 Country codes).

2.3. Contrat de collaboration *(tout contrat de collaboration – le déclarant mentionne s'il s'agit d'un contrat de collaboration exclusif ou pas – conclu sur base indépendante par le déclarant avec une société ou une personne qui n'a pas la qualité de réviseur d'entreprises)*

Dénomination / nom	Organisation ou institut professionnel	N° (1)	Indicatif du pays (2)

2.4. Recommandation réciproque *(tout accord comportant un engagement de recommandation réciproque)*

Dénomination / nom	Organisation ou institut professionnel	N° (1)	Indicatif du pays (2)	Matière(s)

2.5. Autres *(liste des autres liens de collaboration sous l'angle professionnel pour autant qu'ils ne soient pas mentionnés ci-dessus)*

.....

.....

.....

.....

(1) On entend par « N° » le numéro d'inscription auprès de l'organisation ou de l'institut professionnel.

(2) On entend par « Indicatif du pays » les abréviations des pays (ISO 3166 Country codes).

III. AUTRES RELATIONS QUE CELLES MENTIONNÉES AUX PARAGRAPHES I ET II

3.1. Association de moyens *(toute forme d'association qui se produit sur la base d'un accord, d'une association ou d'une société entre le déclarant et une/d'autre(s) personne(s) – personne(s) physique(s) ou personne(s) morale(s) – visant la mise en commun de moyens professionnels autres que dans une communauté, une association ou société (inter)professionnelle de moyens)*

Dénomination	Nom du(des) membre(s)

3.2. Société ou personne liée *(toute société ou personne avec laquelle l'association mentionnée dans 3.1. est liée)*

Dénomination / nom	Nature du lien

3.3. Autres

.....

.....

.....

.....

19 décembre 2005

Relations interprofessionnelles du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance

Note explicative

INTRODUCTION

Ann. 3

A la lumière des développements internationaux, européens et belges en matière d'indépendance et compte tenu du renforcement des dispositions en matière d'activité principale du réviseur d'entreprises, l'analyse des relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance constitue une question prioritaire pour le Conseil.

Dans le contexte belge, l'article 183*quinquies* de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés – tel qu'inséré par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire – contient une définition de la notion de lien de collaboration, en prévoyant plusieurs catégories de liens de collaboration sous l'angle professionnel.

Afin d'assurer la bonne exécution par l'Institut de sa mission de surveillance, le Conseil a estimé utile de demander à la Commission Relations interprofessionnelles d'actualiser les liens de collaboration existants, de décrire et de préciser ce qu'il faut entendre sous les termes « liens de collaboration sous l'angle professionnel » et « catégories de liens de collaboration » et de développer une méthode pratique de travail afin de rassembler les informations nécessaires.

Dans ce contexte, un nouveau tableau « relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance » a été élaboré. Ce tableau a été complété par, d'une part, une note explicative et, d'autre part, la réglementation applicable en annexe. Ce nouveau tableau est le résultat de la suppression du tableau C repris dans les enquêtes annuelles et l'élaboration du tableau D (autres qualifications professionnelles).

Par ailleurs, la Commission estime important d'attirer l'attention du réviseur d'entreprises sur l'obligation de veiller à son indépendance en toutes circonstances. Des circonstances, qui ne sont pas expressément reprises dans le tableau susmentionné mais néanmoins susceptibles de mettre en cause l'indépendance du réviseur d'entreprises, pourraient se présenter ; il appartiendra dans ce cas au réviseur de réagir de façon appropriée.

1. COMMUNICATION DES RELATIONS DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE DE L'INDEPENDANCE

L'article 4*bis*, § 1 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises stipule :

> « *L'Institut ouvre un dossier au nom de ses membres. Le dossier comprend les documents à l'appui des éléments repris au tableau ainsi que les données nécessaires à l'application de l'article 18ter de la loi.*

Le dossier comprend en outre les informations requises en ce qui concerne les liens de collaboration professionnelle établis avec des sociétés ou associations constituées en Belgique ou à l'étranger, dans le respect de l'article 8 de la loi. ».

Les réviseurs d'entreprises devront dorénavant mentionner – sous les catégories ci-dessous mentionnées de relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance et reprises dans le nouveau tableau du même nom – s'il existe dans leur chef de tels liens de collaboration sous l'angle professionnel.

2. « RELATIONS DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE DE L'INDEPENDANCE » (1)

I. RELATIONS PROFESSIONNELLES / STAGES

II. RELATIONS INTERPROFESSIONNELLES

III. AUTRES RELATIONS QUE MENTIONNEES AUX PARAGRAPHES I ET II

3. DEFINITIONS DE CERTAINES NOTIONS

Afin de compléter de manière correcte le tableau « relations du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'indépendance », il est utile de se référer aux définitions suivantes.

Déclarant

La notion de « déclarant » (de liens de collaboration sous l'angle professionnel) inclut aussi bien le réviseur d'entreprises personne physique que la société de révision.

Réviseur d'entreprises-personne physique qui est également l'associé unique et le gérant d'une société unipersonnelle

Le réviseur d'entreprises personne physique, qui est également l'associé unique et le gérant d'une société unipersonnelle, est tenue de compléter une seule déclaration.

La notion de gérant n'inclut pas le gérant suppléant.

Nom de la personne physique

A compléter uniquement si la déclaration concerne une personne physique ou une société unipersonnelle dont le déclarant personne physique est associé et/ou gérant. Toutes les informations concernant les liens d'une personne physique et d'une société unipersonnelle avec d'autres sociétés doivent être données sur base consolidée.

Dénomination sociale

A compléter uniquement par les personnes morales, en ce compris les sociétés unipersonnelles dont le déclarant personne physique est associé et/ou gérant.

(1) Le contexte légal et réglementaire européen et belge ayant trait aux notions de « réseau » et de « liens de collaboration sous l'angle professionnel » sont repris dans l'annexe 1.

Adresse
Dans le cas d'une personne physique, il y a lieu d'indiquer l'adresse professionnelle. Dans le cas d'une personne physique ayant une société unipersonnelle, il y a lieu d'entendre par adresse le siège social de la société unipersonnelle.

Réseau
cf. la définition de réseau dans la huitième directive reprise dans l'annexe 1.

« Organisation professionnelle »
Ann. 3
Il y a lieu d'entendre ici un ordre professionnel ou un institut professionnel en Belgique (p. ex. IEC, IPCF, Ordre des barreaux francophones et germanophones, ...) ou à l'étranger (NIVRA, CNCC, ...), dont est membre la personne physique ou la personne morale avec qui le réviseur d'entreprises a un lien interprofessionnel.

I. RELATIONS PROFESSIONNELLES / STAGES

1.1. Société professionnelle ou société de révision *(toute société belge ou étrangère visant à exercer la profession de réviseur d'entreprises et dans laquelle le déclarant est actionnaire, associé, administrateur ou gérant)*

Cette catégorie de liens de collaboration a trait aux sociétés de révision. Les réviseurs d'entreprises sont autorisés à créer une société en vue d'exercer leur profession avec un ou plusieurs autre(s) réviseur(s) d'entreprises ou avec des personnes qui ont une qualité équivalente à l'étranger.

La notion de gérant n'inclut pas le gérant suppléant d'une société unipersonnelle.

Le déclarant mentionne la dénomination de la/des société(s) belge(s) et/ou étrangère(s) qui exerce(nt) la profession de réviseur d'entreprises et la qualité qu'elle/il y occupe (actionnaire, associé, administrateur ou gérant).

1.2. Association professionnelle de moyens *(tout(e) accord, association ou société formée entre le déclarant et un (d')autre(s) réviseur(s) d'entreprises visant la mise en commun de ressources professionnelles)*

Cette catégorie de liens de collaboration vise en particulier les sociétés professionnelles de moyens entre réviseurs d'entreprises. Il s'agit de la collaboration entre réviseurs d'entreprises en vue de mettre en commun tout ou partie des coûts afférents à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises ou à l'exercice en commun des fonctions de réviseur d'entreprises ou d'activités compatibles avec celles-ci.

Le déclarant mentionne la dénomination de la/des association(s) ou société(s) professionnelle(s) de moyens ainsi que le nom de(s) personne(s) qui en font partie. Si la liste est trop détaillée, il peut renvoyer à un site internet.

1.3. Société ou personne liée *(toute société ou personne avec laquelle la société professionnelle (de moyens) est liée)*

Il y a lieu d'entendre toute société ou personne liée à la société professionnelle mentionnée au point 1.1. ou à l'association professionnelle de moyens reprise sous le point 1.2.

L'article 11 du Code des sociétés stipule :

« Pour l'application du présent code, il faut entendre par :
1° « sociétés liées à une société » :

a) les sociétés qu'elle contrôle ;
b) les sociétés qui la contrôlent ;
c) les sociétés avec lesquelles elle forme consortium ;
d) les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub a), b) et c) ;

2° « personnes liées à une personne », les personnes physiques et morales lorsqu'il y a entre elles et cette personne un lien de filiation au sens du 1°. ».

L'article 5 du Code des sociétés définit la notion de « contrôle ».

Cette catégorie de liens de collaboration concerne une société ou une personne qui est liée à une société de révision ou une société professionnelle de moyens.

Ce lien peut résulter, entre autres, du fait que :

a) 1. une société de révision contrôle une société de révision ;
2. une société de révision contrôle une société qui n'est pas de révision ;
3. une société professionnelle de moyens contrôle une société qui n'est pas de révision ;

b) 1. une société de révision contrôle une société professionnelle de moyens ;
2. une société qui n'est pas de révision contrôle une société professionnelle de moyens ;

c) 1. une société de révision forme un consortium avec une société de révision ;
2. une société qui n'est pas de révision forme un consortium avec une société de révision ;
3. une société de révision forme un consortium avec une société professionnelle de moyens ;
4. une société qui n'est pas de révision forme un consortium avec une société professionnelle de moyens ;

d) 1. une société de révision est contrôlée, en fonction de la composition de son organe de gestion, par une société de révision ;
2. une société qui n'est pas de révision est contrôlée, en fonction de la composition de son organe de gestion, par une société de révision ;

3. une société qui n'est pas de révision est contrôlée, en fonction de la composition de son organe de gestion, par une société professionnelle de moyens.

Dans le cas d'une société interprofessionnelle de moyens, nous renvoyons au point 2.2.

Le déclarant mentionne la dénomination de la société liée ou le nom de la personne liée ainsi que la nature du lien.

Les personnes liées à la société professionnelle sont uniquement reprises dans la déclaration de la société professionnelle.

1.4. Contrat de travail *(tout contrat de travail conclu par le déclarant avec un autre réviseur d'entreprises, soit en qualité d'employé, soit en qualité d'employeur)*

Le déclarant mentionne le nom du/des réviseur(s) d'entreprises avec qui elle/il a conclu un/des contrat(s) de travail et si elle/il l'a fait en qualité d'employeur ou d'employé.

1.5. Contrat de collaboration *(tout contrat de collaboration – le déclarant mentionne s'il s'agit d'un contrat de collaboration exclusif ou pas – conclu sur base indépendante par le déclarant avec un autre réviseur d'entreprises)*

Le déclarant précise s'il s'agit d'un/d'accord(s) de collaboration exclusive ou non conclu(s) sur base indépendante et mentionne par ailleurs le nom du/des réviseur(s) d'entreprises avec qui le ou les accord(s) de collaboration a/ont été conclu(s).

1.6. Contrat de stage (tout contrat conclu par le déclarant avec un stagiaire – réviseur d'entreprises)

Le déclarant mentionne le nom du/des stagiaire(s) avec qui un contrat de stage a été conclu.

1.7. Recommandation réciproque *(tout accord comportant un engagement de recommandation réciproque)*

Il doit s'agir d'un accord de recommandation réciproque entre un réviseur d'entreprises et un autre réviseur d'entreprises.

Pour une analyse de ce qu'il faut entendre sous la notion d' « accord », il y a lieu de se référer à l'annexe 2.

Le déclarant mentionne le nom du/des réviseurs d'entreprises avec qui il existe une recommandation réciproque, ainsi que la/les matière(s) concernée(s) par ladite recommandation réciproque.

1.8. Collège de réviseurs d'entreprises / commissaires *(tout collège formé par le déclarant et un autre réviseur d'entreprises)*

> Le déclarant mentionne le nom de l'autre réviseur d'entreprises avec qui elle/il est en collège ainsi que le nombre de collèges formés avec un autre réviseur.

1.9. Autres *(liste des autres liens de collaboration organisés sous l'angle professionnel pour autant qu'ils ne soient pas mentionnés ci-dessus)*

> Le déclarant mentionne ici les liens de collaboration organisés à titre professionnel dans le cadre de relations professionnelles autres que celles repris sous les points 1.1. à 1.8.

II. RELATIONS INTERPROFESSIONNELLES

> Le déclarant fait état dans cette section des relations qui existent entre lui et une autre personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises, ni une qualité reconnue équivalente à l'étranger.

2.1. Association interprofessionnelle de moyens *(toute forme d'association fondée sur la base d'un accord, d'une association ou d'une société entre le déclarant et d'autres personnes – personnes physiques ou personnes morales – ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises ni une qualité reconnue équivalente à l'étranger et qui a pour objet la mise en commun de ressources professionnelles)*

Généralités

Concernant les possibilités pour un réviseur d'entreprises de s'associer avec d'autres professions, il y a lieu de souligner que seules les sociétés de moyens ou associations de moyens sont possibles (ce qu'il est convenu d'appeler les sociétés ou associations interprofessionnelles de moyens). Dans l'état actuel de la législation, les sociétés interprofessionnelles exerçant des activités professionnelles ne sont pas permises.

La catégorie de liens de collaboration mentionnée sous le point 2.1. vise les associations et les sociétés, autorisées par le Conseil, visées par l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953. Il s'agit notamment d'une association de moyens avec des experts-comptables, conseils fiscaux, etc.

Forme

La question se pose de savoir ce qu'il faut entendre par la notion d'« association ». L'article 27 de la Constitution coordonnée stipule que : « *Les Belges ont le droit de s'associer ; ce droit ne peut être soumis à aucune mesure préventive.* » .

En référence à l'article 27 de la Constitution coordonnée, l'association recouvre toute forme de groupement ayant une certaine permanence, des statuts, une organisation administrative autour d'un but commun. Dès l'instant où il existe un

accord entre les parties impliquant l'adhésion à un but commun, on peut légitimement conclure à l'existence d'une association. Il importe peu que celle-ci soit constituée en Belgique ou à l'étranger.

De manière non exhaustive, il s'agit ici de l'association de fait et de l'association sans but lucratif.

Contenu

En ce qui concerne la description du contenu de la notion de société de moyens, il y a lieu d'effectuer une distinction entre la société de moyens « *sensu stricto* », qui a pour but de mettre uniquement à la disposition du réviseur d'entreprises des moyens matériels, par exemple des moyens immobiliers ou mobiliers, et la société de moyens « *sensu lato* », qui met également en commun des moyens incorporels ou humains, tels que des programmes de formation pour le personnel, l'utilisation de certains services communs, les systèmes de contrôle de qualité ainsi que l'utilisation d'une dénomination commune [(1)].

L'article 11 du Code des sociétés (*cf. supra*, point 1.3.) ne s'applique en principe pas aux associations, étant donné que les associations n'ont, par définition, pas d'actionnariat. Ce n'est que dans le cas d'une association faisant partie d'un consortium par lequel l'association et la société sont placées sous une direction unique – les organes de gestion étant constitués en majorité par les mêmes personnes – que l'article 11 du Code des sociétés peut trouver à s'appliquer.

> Le déclarant indique ici le nom de toute association ou société formée entre le déclarant et une/d'autre(s) personne(s) – personne(s) physique(s) ou personne(s) morale(s) – ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises, ni une qualité reconnue équivalente à l'étranger. Si la liste est trop longue, il peut renvoyer à un site internet.
>
> Le déclarant indique aussi le nom ou la dénomination de cette/ces autre(s) personne(s) ainsi que la dénomination de sa/leur organisation ou institut professionnel.

2.2. Société ou personne liée *(toute société ou personne avec laquelle la société interprofessionnelle de moyens est liée)*

Pour une analyse du lien au sens de l'article 11 du Code des sociétés, il y a lieu de se référer au point 1.3.

> Le déclarant indique la dénomination de la société liée ou le nom de la personne liée, la nature du lien ainsi que la dénomination de son organisation ou institut professionnel.

2.3. Contrat de collaboration *(tout contrat de collaboration – le déclarant mentionne s'il s'agit d'un contrat de collaboration exclusif ou pas – conclu sur base indépendante par le déclarant avec une société ou une personne qui n'a pas la qualité de réviseur d'entreprises)*

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 43.

Il s'agit ici par exemple d'un contrat de collaboration avec un actuaire.

Le déclarant précise s'il s'agit d'un/d'accord(s) de collaboration exclusive ou non conclu(s) sur base indépendante et indique par ailleurs le nom de la/des société(s) ou personne(s) physique(s) ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises et avec qui le ou les accord(s) de collaboration a/ont été conclu(s).

2.4. Recommandation réciproque *(tout accord comportant un engagement de recommandation réciproque)*

Il doit s'agir d'un accord de recommandation réciproque entre un réviseur d'entreprises et (une) autre(s) personne(s) – personne physique ou personne morale – qui n'a ni la qualité de réviseur d'entreprises, ni une qualité équivalente à l'étranger.

Pour l'analyse de ce qu'il faut entendre par la notion d' « accord », il y a lieu de se référer à l'annexe 2.

Le déclarant indique le nom de la/des personne(s) ne possédant ni la qualité de réviseur d'entreprises ni une qualité équivalente reconnue à l'étranger avec qui existe une recommandation réciproque, ainsi que la/les matière(s) concernée(s) par ladite recommandation réciproque.

2.5. Autres *(liste des autres liens de collaboration sous l'angle professionnel pour autant qu'ils ne soient pas mentionnés ci-dessus)*

Est visé ici tout autre type de lien de collaboration sous l'angle professionnel dans le chef du déclarant qui n'est pas repris sous les rubriques susmentionnées.

Le déclarant mentionne ici les liens de collaboration organisés à titre professionnel dans le cadre de relations interprofessionnelles autres que ceux repris sous 2.1. à 2.4.

III. AUTRES RELATIONS QUE CELLES MENTIONNEES AUX PARAGRAPHES I. ET II.

Le déclarant fait état dans cette section de relations autres que les relations professionnelles ou relations interprofessionnelles.

3.1. Association de moyens *(toute forme d'association fondée sur la base d'un accord, d'une association ou d'une société entre le déclarant et une/d'autre(s) personne(s) – personne(s) physique(s) ou personne(s) morale(s) – ayant pour objet la mise en commun de moyens professionnels autres que dans une association, une association ou société (inter)professionnelle de moyens)*

Pour l'analyse de ce qu'il faut entendre par la notion d' « accord », il y a lieu de se référer également à l'annexe 2.

Le déclarant indique la dénomination de la mise en commun de moyens à titre professionnel ainsi que le nom du/des membre(s).

3.2. Société ou personne liée *(toute société ou personne avec laquelle l'association mentionnée dans 3.1. est liée)*

Pour une analyse de lien au sens de l'article 11 du Code des sociétés, il y a lieu de se référer au point 1.3.

Le déclarant indique la dénomination de la société liée ou le nom de la personne à laquelle l'association reprise dans 3.1. est liée, ainsi que la nature du lien.

3.3. Autres

Le déclarant mentionne ici tout autre type de relation pouvant avoir un impact sur l'exercice en toute indépendance de la profession de réviseur d'entreprises.

ANNEXES

1. Les notions de « réseau » et de « lien de collaboration sous l'angle professionnel »

1.1. *Contexte européen*

Selon l'article 2, (5) de la nouvelle huitième directive « réseau » signifie :

« La structure plus vaste :

– destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ; et
– dont le but est clairement une participation aux bénéfices et aux frais ou qui partage une relation de propriété, de contrôle ou de gestion communs, des politiques et procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même raison sociale ou d'une partie importante des ressources professionnelles. ».

1.2. *Contexte légal belge*

– L'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises stipule ce qui suit :

« Aucune association ou société ne peut dans le cadre de l'exercice de la profession, être formée entre un ou plusieurs réviseurs 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. ».

1.3. *Contexte réglementaire belge*

– L'article 4*bis*, § 1 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises prévoit que :

« L'Institut ouvre un dossier au nom de ses membres. Le dossier comprend les documents à l'appui des éléments repris au tableau ainsi que les données nécessaires à l'application de l'article 18ter de la loi.

Le dossier comprend en outre les informations requises en ce qui concerne les liens de collaboration professionnelle établis avec des sociétés ou associations constituées en Belgique ou à l'étranger, dans le respect de l'article 8 de la loi. ».

– L'article 1, 5° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises stipule que :

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

– L'article 183*quinquies* de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés tel que repris sous le nouveau Titre I. Indépendance du **commissaire**, Livre III de l'arrêté royal susmentionné prévoit que :

« Pour l'application de l'article 183ter, est considéré comme un lien de collaboration sous l'angle professionnel, la collaboration suivante organisée par un commissaire avec une personne morale ou physique :

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

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

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

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

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

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

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

8° tout contrat comportant un engagement de recommandation réciproque ;

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

– L'article 30 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises stipule :

« Sans préjudice de l'article 8, § 4, de la loi, le réviseur d'entreprises peut constituer une association ou une société avec d'autres personnes qui ne possèdent pas la qualité de réviseur d'entreprises ou une qualité reconnue équivalente à l'étranger, lorsque cette société ou association a pour objet la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à leurs professions et à condition de respecter les conditions suivantes :

1. La société ou association ne peut être conclue qu'entre des titulaires d'une profession intellectuelle prestataire de services connexes à l'activité professionnelle du réviseur d'entreprises, soumis à une déontologie professionnelle reconnue.

2. La société ou association ne peut exercer en son nom propre ni au nom de ses membres, aucune fonction, mandat ou mission relevant de l'activité professionnelle de ses membres.

3. La société ne peut être investie du mandat d'encaisser les honoraires liés aux missions relevant de l'activité professionnelle de ses membres.

4. Dans les conditions fixées par le Conseil, la convention peut comprendre une clause d'usage du nom social par les associés. L'usage de ce nom ne peut entretenir une confusion préjudiciable avec une société autorisée à exercer en son nom propre la profession de ses membres.

5. Toute autre condition fixée par le Conseil en vue de garantir l'indépendance du réviseur d'entreprises dans l'exercice de ses fonctions. ».

2. La notion de contrat/accord

Un contrat est un accord de volonté reposant sur des actes juridiques par lequel une ou plusieurs parties conviennent d'engagements envers une ou plusieurs autres et par voie de conséquence font naître certaines conséquences juridiques.

Les *contrats consensuels* sont les contrats qui se réalisent par le simple consentement des parties. Le consensualisme est en droit belge la règle générale, même quand la conséquence juridique visée par les parties est le transfert de la propriété : dans les cas d'espèces, la propriété est transférée « *solo consensu* ». Néanmoins, il existe différents types de *contrats réels* qui se réalisent uniquement valablement par le fait que le bien qui fait l'objet de l'accord est transmis au créancier (ou est mis à sa disposition). Des exemples de ceci sont : le gage, le dépôt, le don manuel (...). Outre ces contrats, il existe également des *contrats solennels*, pour la validité desquels certaines exigences de forme sont prescrites. Des exemples sont la donation, la constitution d'hypothèque et la subrogation à l'initiative du débiteur (...) (traduction libre de W. Van Gerven, *Verbintenissenrecht. Leidraad bij de colleges. Boekdeel 1*, Leuven, Acco, 1993-94, p. 13-14).

Concernant les exigences de forme, il doit également être précisé que toutes les exigences de forme prévues par la loi ne sont pas prescrites en vue de la *validité* du contrat. Certaines exigences de forme doivent par exemple être respectées pour rendre le contrat *opposable* aux tiers. D'autres exigences de forme sont requises en vue de la *preuve* du contrat (ainsi, les engagements qui excèdent la somme ou la valeur de 372 EUR, peuvent seulement être prouvés au moyen d'un écrit : art. 1341 C. civ. (*Ibid.*).

Vu qu'un contrat qui comprend le droit d'utiliser une dénomination commune ou de s'y référer n'est ni un contrat réel, ni un contrat solennel, mais bien un simple contrat consensuel, aucune exigence d'écrit n'est requise pour la validité d'un tel contrat.

Cette analyse est implicitement confirmée par le fait que dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, aucune exigence concernant la forme que doit avoir le contrat n'est prévue. Le contrat se réalise par le simple consensus ou par le simple échange de volontés. Les échanges de volonté peuvent être explicites ou tacites, oraux ou écrits. Par conséquent, l'échange de volonté oral suffit.

COMMUNICATION AUX MEMBRES

Le Président

Correspondant	Nos références	Vos références	Date
sg@ibr-ire.be	DS/svds		Le 22 février 2005

Cher Confrère,

Concerne : Transparence des honoraires et des services non-audit
Article 134 du Code des sociétés et arrêté royal d'exécution

A ce jour, l'arrêté royal portant exécution de l'article 134, §§ 2 et 4 (tel que modifié par la loi du 2 août 2002), du Code des sociétés n'est pas encore paru. Cet article crée, dans le chef de l'organe de gestion, des obligations de transparence quant aux catégories d'honoraires et de prestations du commissaire et de son réseau.

L'absence d'arrêté royal fixant les catégories d'honoraires et de prestations de services non-audit implique que la nouvelle disposition prévue à l'article 134, §§ 2 et 4 précité, n'est pas exécutoire, puisque l'article 134 est sanctionné pénalement et est dès lors d'interprétation restrictive.

L'absence de mention sur les honoraires et services non audit dans le rapport de gestion ne constitue dès lors pas, au stade actuel, une infraction au Code des sociétés.

En vue de promouvoir la transparence, le Conseil recommande néanmoins d'attirer l'attention de l'organe de gestion, sur l'opportunité de reprendre au sein du rapport de gestion une information adéquate, à la lumière par exemple des catégories de prestations prévues dans la Recommandation européenne du 16 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne bien que celle-ci ne soit pas contraignante.

./..

Pour rappel, la Recommandation européenne précitée prévoit un chapitre A. 5 relatif à la publicité des honoraires. En ce qui concerne les services non audit, la Recommandation prévoit, en particulier, une ventilation selon les catégories suivantes : « *autres services de certification, services de conseils fiscaux, et autres services extérieurs à la mission d'audit.* ».

Je vous prie de croire, Cher Confrère, à l'expression de mes sentiments confraternels.

André Kilesse

COMMUNICATION AUX MEMBRES

Le Président

Correspondant	Nos références	Vos références	Date
sg@ibr-ire.be	DS/ad		Le 6 septembre 2005

Cher Confrère,

Concerne : Application de la règle « *one to one* »

A la demande d'un certain nombre de confrères, le Conseil pense utile de préciser les modalités d'application de la règle « *one to one* » visée à l'article 133, alinéas 5 et 7, du Code des sociétés.

Le Conseil de l'IRE avait en 2003 (*Rapp. annuel*, 2003, p. 44) émis l'avis que ce calcul devait s'effectuer sur une base globalisée et sur la durée du mandat de commissaire.

Le 27 octobre 2004, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) a rendu un avis interprétatif de l'application de la règle « *one to one* » (cet avis 2004/3 est repris sur le site de l'IRE – rubrique Documentation – ACCOM) selon lequel le calcul doit s'effectuer sur une base individualisée et sur une période d'un exercice social.

Le Conseil recommande aux confrères de se conformer à l'interprétation contenue dans l'avis interprétatif de l'ACCOM du 27 octobre 2004.

Le Conseil de l'IRE poursuit les contacts nécessaires pour proposer au législateur une clarification du Code des sociétés en prévoyant un calcul sur une base globalisée. A cet égard, le Conseil constate avec satisfaction que l'ACCOM considère dans son avis du 27 octobre 2004 que le texte du Code des sociétés doit absolument être clarifié.

Veuillez agréer, Cher Confrère, l'expression de mes sentiments les meilleurs.

André Kilesse

COMMUNICATION AUX MEMBRES

Le Président

Correspondant	Nos références	Vos références	Date
jur@ibr-ire.be	VVDW/WDB/AV/hm		Le 20 décembre 2005

Chers Confrères,

Concerne : Problématique de la fraude dans le secteur public

A la lumière des cas de fraude survenus ces derniers mois dans le secteur public, le Conseil et la Commission de surveillance attirent l'attention des réviseurs d'entreprises sur le fait que l'opinion publique est très sensible aux cas de fraude dans les institutions qui fonctionnent à l'aide de fonds publics.

Ce problème est également sensible au niveau européen puisque la FEE *Public Sector Committee* a publié au cours du mois de novembre 2005 un *Position paper* concernant cette problématique de fraude dans le secteur public, i.e. « *Good Practice in Tackling External Fraud* ». Ce document peut être consulté sur le site web de la FEE (http ://www.fee.be).

La recommandation de révision relative aux fraudes et actes illégaux du 5 juin 1998 (IRE, *Vademecum*, 2002, p. 1092-1116) stipule, entre autres, que le réviseur est tenu d'informer les dirigeants de l'entreprise lorsqu'il présume l'existence d'une fraude, et *ce même si les répercussions d'une telle fraude sur les comptes annuels pourraient être limitées*. A ce propos l'ISA 240 précise que la communication doit avoir lieu aussi vite que possible et à un niveau de management approprié.

Veuillez agréer, chers Confrères, l'expression de mes salutations confraternelles.

André Kilesse

COMMUNICATION AUX MEMBRES

Le Président

Correspondant	Nos références	Vos références	Date
jur@ibr-ire.be	VVDW/EV/AV/hm		Le 21 décembre 2005

Chers Confrères,

Concerne : Apport en nature - article 93*undecies* B du Code de la T.V.A.

L'article 93*undecies* B du Code de la T.V.A. prévoit, à partir du 19 septembre 2005, l'obligation d'obtenir endéans les délais légaux impartis un certificat fiscal concernant les dettes en matière T.V.A. Cette obligation est similaire à celle prescrite à l'article 442*bis* du Code des impôts sur les revenus.

L'article 93*undecies* B du Code de la T.V.A. stipule ce qui suit : « *la cession, en propriété ou en usufruit, d'un ensemble de biens, composés entre autres d'éléments qui permettent de retenir la clientèle, affectés à l'exercice d'une profession libérale, charge ou office, ou d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole ainsi que la constitution d'un usufruit sur les mêmes biens, ne sont opposables au fonctionnaire chargé du recouvrement qu'à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel une copie de l'acte translatif ou constitutif, certifiée conforme à l'original, a été notifiée au fonctionnaire chargé du recouvrement du domicile ou du siège social du cédant.* ».

Le cessionnaire est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales (notamment T.V.A.) dues par le cédant à l'expiration du délai mentionné ci-dessus à concurrence du montant déjà payé ou attribué par lui ou d'un montant correspondant à la valeur nominale des actions ou parts attribuées en contrepartie de la cession avant l'expiration dudit délai.

Ces dispositions ne sont pas d'application dans l'hypothèse où le cédant joint à l'acte de cession dans les trente jours qui précèdent la notification de la convention un certificat établi exclusivement à cette fin par le fonctionnaire chargé du recouvrement.

./..

Le Conseil attire votre attention sur le fait que cette nouvelle procédure est considérée comme faisant partie intégrante du paragraphe 2.3.1. des Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

Par ailleurs, le Conseil partage la préoccupation de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF) en matière de simplification des démarches administratives. A cet égard, l'IPCF a proposé au Ministre des Finances de prévoir, dans le cadre du transfert d'un fonds de commerce, la possibilité d'une demande centralisée auprès des autorités fiscales, lesquelles pourraient délivrer par voie électronique un seul certificat concernant les dettes fiscales.

Le Conseil vous tiendra informé.

Veuillez agréer, chers Confrères, l'expression de mes salutations confraternelles.

André Kilesse

L'évolution des professions économiques

Déclaration d'intention concernant des propositions à l'égard du Gouvernement

1. Les principes

1.1. L'organisation et le fonctionnement des professions économiques doivent demeurer une compétence fédérale organisée par les Instituts nationaux.

1.2. Le principe d'un Institut unique (IRE,IEC,IPCF) n'a pas été retenu en raison des spécificités du contrôle légal des comptes prévu par la Huitième Directive CE.

1.3. Les professions d'expert-comptable, de conseil fiscal, de comptable fiscaliste agréé et de comptable agréé seraient regroupées au sein d'un seul institut comportant plusieurs tableaux. (cfr 3.1.3)

La loi du 22 avril 1999 serait abrogée et remplacée par de nouvelles dispositions légales, en tenant compte des dispositions actuelles.

Le but est d'offrir aux tiers une vision plus claire des missions attachées à chaque profession concernée et d'uniformiser l'organisation du stage, la déontologie, la formation, l'organisation des sociétés professionnelles, en tenant compte des spécificités de chaque profession.

1.4. Les professions de l'audit, autres que la profession de réviseur d'entreprises (forensic, internal audit, ICT audit, environnement, et probablement les actuaires…) seraient coordonnées au sein d'un comité inter-instituts.

Le principe d'un Institut unique des auditeurs n'a pas été retenu en raison des spécificités du contrôle légal des comptes prévu par la Huitième directive CE.

L'IRE serait maintenu dans son statut actuel.

1

2. Période transitoire

Il est prévu une période transitoire de **6 mois** permettant aux membres de l'IEC, de l'IPCF et de l'IRE de s'intégrer aux nouvelles structures professionnelles.

2.1. Membres de l'IPCF

2.1.1. Les membres actuels de l'IPCF disposant au minimum d'un diplôme de bachelor et/ou de graduat pourront obtenir la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, sur la base de la présentation d'un dossier à évaluer[1] :

- sur demande motivée du candidat ;
- et, sur présentation d'une attestation d'absence de sanction disciplinaire délivrée par l'IPCF – sauf réhabilitation ;
- et, pour le candidat « expert-comptable », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 40 heures de formation relative aux missions réservées au titre d'expert-comptable (dont les mandats spéciaux) [2] ;
- et, pour le candidat « conseil fiscal », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 20 heures de formation en matière de procédure fiscale, de la fiscalité régionale et locale, et de la fiscalité internationale[3].

Il est précisé que les associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts pourront dispenser les 60 heures de formation (40 heures de formation pour l'expertise comptable : mandats de l'expert-comptable et 20 heures pour le fiscalité) qui, par ailleurs, ne font pas l'objet d'un examen. Tant les organisateurs, associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts que le contenu feront l'objet d'un contrôle par la commission visée (voir note de bas de page [2]).

[1] Le dossier à évaluer par une commission composée paritairement d'experts-comptables, de conseils fiscaux et de comptables. Cette commission peut décider, le cas échéant, d'une interview du candidat (=hearing).
[2] Suivant un programme préalablement défini par une commission paritaire (IEC-IPCF) avant l'entrée en vigueur de la période transitoire pour les formations visées.
[3] Idem note 2

2

2.1.2. Les membres actuels de l'IPCF ayant une expérience de 7 ans en qualité de comptable indépendant et ne disposant pas au minimum d'un diplôme de bachelor ou de graduat pourront obtenir la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal sur la base de la présentation d'un dossier à évaluer[4] :

- sur demande motivée du candidat ;
- et, sur présentation d'une attestation d'absence de sanction disciplinaire délivrée par l'IPCF – sauf réhabilitation ;
- et, pour le candidat « expert-comptable », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 40 heures de formation relative aux missions réservées au titre d'expert-comptable (dont les mandats spéciaux) [5] ;
- et, pour le candidat « conseil fiscal », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 20 heures de formation en matière de procédure fiscale, de la fiscalité régionale et locale, et de la fiscalité internationale[6].

Il est précisé que les associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts pourront dispenser les 60 heures de formation (40 heures de formation pour l'expertise comptable : mandats de l'expert-comptable et 20 heures pour le fiscalité) qui, par ailleurs, ne font pas l'objet d'un examen. Tant les organisateurs, associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts que le contenu feront l'objet d'un contrôle par la commission visée (voir note de bas de page [2]).

[4] Idem note 1
[5] Idem note 2
[6] Idem note 2

3

2.1.3. Les membres actuels de l'IPCF n'ayant pas une expérience de 7 ans (soit toute période professionnelle en qualité de comptable indépendant) et ne disposant pas au minimum d'un diplôme de bachelor ou de graduat pourront obtenir la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal sur la base de la présentation d'un dossier à évaluer[7] :

- sur demande motivée du candidat ;
- et, sur présentation d'une attestation d'absence de sanction disciplinaire délivrée par l'IPCF – sauf réhabilitation ;
- et, pour le candidat « expert-comptable », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 40 heures de formation relative aux missions réservées au titre d'expert-comptable (dont les mandats spéciaux)[8] ;
- et, pour le candidat « conseil fiscal », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 20 heures de formation en matière de procédure fiscale, de la fiscalité régionale et locale, et de la fiscalité internationale, [9].

Il est précisé que les associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts pourront dispenser les 60 heures de formation (40 heures de formation pour l'expertise comptable : mandats de l'expert-comptable et 20 heures pour le fiscalité) qui, par ailleurs, ne font pas l'objet d'un examen. Tant les organisateurs, associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts que le contenu feront l'objet d'un contrôle de la commission visée (voir note de bas de page[2]).

2.1.4. Passé ce délai de six mois, le titre de comptable-fiscaliste agréé sera supprimé et les personnes qui n'auront pas sollicité et obtenu la qualité de conseil fiscal ne pourront plus porter le titre de comptable-fiscaliste agréé. Ils porteront uniquement le titre de comptable.

[7] Idem note 1
[8] Idem note 2
[9] Idem note 2

4

2.2. Membres de l'IRE

2.2.1. Les réviseurs d'entreprises pourront obtenir leur agréation à la qualité d'expert-comptable, sur la base de la présentation d'un dossier à évaluer [10]:

- sur demande motivée du candidat ;
- et, sur présentation d'une attestation d'absence de sanction disciplinaire délivrée par l'IRE.

2.2.2. L'IRE devra fixer les incompatibilités d'exercice pour ses membres.

2.3. Membres de l'IEC

2.3.1. Les experts-comptables, pourront obtenir la qualité de conseil fiscal sur la base d'un dossier à évaluer[11] :

- sur demande motivée du candidat ;
- et, sur présentation d'une attestation d'absence de sanction disciplinaire délivrée par l'IEC;
- et, sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 20 heures de formation en matière de procédure fiscale, de fiscalité régionale et locale, et de la fiscalité internationale[12].

2.4. Stagiaire

2.4.1. Tout stagiaire inscrit à l'IEC en règle de cotisation disposant au minimum d'un diplôme de bachelor ou de graduat et ayant une expérience professionnelle de 5 ans minimum dans le domaine de la comptabilité ou de la fiscalité pourra solliciter la qualité d'expert-comptable, de conseil fiscal et/ou de comptable, sur la base de la présentation d'un dossier à évaluer[13] :

[10] Idem note 1
[11] Idem note 1
[12] Idem note 2
[13] Idem note 1

5

- sur demande motivée du candidat ;
- et, sur présentation d'une attestation d'absence de sanction disciplinaire émanant de l'IEC ;
- et, pour le candidat « expert-comptable », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 40 heures de formation relative aux missions réservées au titre d'expert-comptable (dont les mandats spéciaux) [14] ;
- et, pour le candidat « conseil fiscal », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 20 heures de formation en matière de procédure fiscale, de la fiscalité régionale et locale, et de la fiscalité internationale[15].

Il est précisé que les associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts pourront dispenser les 60 heures de formation (40 heures de formation pour l'expertise comptable : mandats de l'expert-comptable et 20 heures pour le fiscalité) qui, par ailleurs, ne font pas l'objet d'un examen. Tant les organisateurs, associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts que le contenu feront l'objet d'un contrôle de la commission visée (voir note de bas de page[2]).

2.4.2. Tout stagiaire inscrit à l'IPCF en règle de cotisation, disposant d'un diplôme minimum, de bachelor ou de graduat ou un diplôme reconnu par l'IPCF et ayant une expérience professionnelle de 7 ans en qualité d'indépendant minimum dans le domaine de la comptabilité ou de la fiscalité pourra solliciter la qualité d'expert-comptable, de conseil fiscal et/ou de comptable sur base de la présentation d'un dossier à évaluer[16] :

- sur demande motivée du candidat ;
- et, sur présentation d'une attestation d'absence de sanction disciplinaire délivrée par l'IPCF – sauf réhabilitation ;
- et, pour le candidat « expert-comptable », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 40 heures de formation relative aux missions réservées au titre d'expert-comptable (dont les mandats spéciaux) [17] ;

---

[14] Idem note 2
[15] Idem note 2
[16] Idem note 1
[17] Idem note 2.

- et, pour le candidat « conseil fiscal », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 20 heures de formation en matière de procédure fiscale, de la fiscalité régionale et locale, et de la fiscalité internationale[18].

  Il est précisé que les associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts pourront dispenser les 60 heures de formation (40 heures de formation pour l'expertise comptable : mandats de l'expert-comptable et 20 heures pour le fiscalité) qui, par ailleurs, ne font pas l'objet d'un examen. Tant les organisateurs, associations professionnelles, établissements d'enseignement et instituts que le contenu feront l'objet d'un contrôle de la commission visée (voir note de bas de page [2]).

2.4.3. Tout stagiaire inscrit à l'IEC ou à l'IPCF ne remplissant pas les conditions prévues au point 2.4.1. et 2.4.2. devra poursuivre le stage prévu par son institut d'origine, en fonction du tableau choisi.

2.5. Fonctionnement du nouvel institut

2.5.1. Conseil provisoire

Il conviendra d'instaurer pendant une période transitoire de deux ans un conseil de transition composé des conseils respectifs de l'IEC et de l'IPCF, afin de mettre en œuvre le nouvel institut en ce compris ses règles de fonctionnement et de représentation.

2.5.2. Sociétés professionnelles et interprofessionnelles entre les membres du nouvel institut

Toutes les modalités pratiques relatives à la constitution et à la composition des sociétés professionnelles (entre les membres d'une même qualité du nouvel institut) et interprofessionnelles (entre les membres d'une qualité distincte du nouvel institut) seront fixées par le Conseil de transition.

[18] Idem note 2

3. Période organique

3.1. Création d'un nouvel institut commun

3.1.1. L'IEC et l'IPCF seraient dissous et chacun feraient apport de son patrimoine à un nouvel institut à créer (p.ex.le 28 février 2007).
Le nouvel institut deviendrait (p.ex.) le 28 février 2007 titulaire des droits et obligations de l'IEC et de l'IPCF. L'ensemble du personnel attaché à l'IEC et à l'IPCF sera repris avec ses droits et avantages par le nouvel institut.

3.1.2. Il conviendra de trouver une nouvelle dénomination au nouvel institut résultant de la fusion (provisoirement le nouvel institut).

3.1.3. Le nouvel institut comprendra 3 tableaux (conseil fiscal, expert-comptable, comptable) et une liste des sociétés professionnelles et interprofessionnelles entre les membres du nouvel institut. Différents « sous-tableaux » destinés aux externes seront tenus.

3.1.4. Les dispositions légales devront organiser les sociétés interprofessionnelles entre les membres du nouvel institut et les membres d'autres professions règlementées.

3.1.5. La composition du Conseil sera l'émanation des membres du nouvel institut (expert-comptable, conseil fiscal et comptable).

La direction de l'Institut est assurée par le Conseil composé :

- d'un président et d'un vice-président, inscrits au minimum depuis 5 ans sur un des tableaux, élus au scrutin secret par un vote séparé pour une période de quatre ans, par l'assemblée générale à la majorité relative (soit le candidat, qui obtient le plus grand nombre de voix, est élu.)
  Si le président est d'expression française, le vice-président doit être d'expression néerlandaise et inversement. Ils doivent impérativement appartenir à des tableaux distincts. Afin d'assurer l'alternance linguistique, tout nouveau président doit appartenir à un autre rôle linguistique.

- de seize membres, dont huit d'expression française et huit d'expression néerlandaise, inscrits au minimum depuis 5 ans sur un des tableaux, élus pour quatre ans par l'assemblée générale parmi les membres de l'Institut, par un vote secret distinct du vote désignant le Président et le Vice-président à la majorité relative (soit le candidat, qui obtient le plus grand nombre de voix, est élu.)

  Afin de tenir compte de l'existence des trois tableaux au sein de l'Institut, chacun des tableaux devra être représenté par au moins trois membres au Conseil.

  Au sein du Comité exécutif composé du président, du vice-président et de quatre secrétaires élus par le conseil, non seulement la parité linguistique devra être respectée, mais les trois tableaux devront y être représentés par deux membres chacun.

3.1.6. La tutelle du nouvel institut, régi par la nouvelle loi, demeurerait une compétence commune des Ministres de l'Economie et des Classes Moyennes.

3.2. Accès à la profession

3.2.1. L'accès à la profession serait réservé à des titulaires de diplômes reconnus par l'Etat.

3.2.2. Les conditions de diplôme pour l'accès au stage des professions seraient :

- les professions de l'audit : master
- expert-comptable : master, bachelor, graduat
- conseil fiscal : master, bachelor, graduat
- comptable : master, bachelor, graduat

3.2.3. Un seul stage sera organisé avec des étapes en fonction de la qualification finale souhaitée par le candidat. Le stage devra être organisé par la nouvelle commission de stage, composée d'experts-comptables, de comptables et de conseils fiscaux.

9

3.2.4. Les conditions de diplôme pour l'accès aux professions seraient :

- les professions de l'audit : master
- expert-comptable : master
- conseil fiscal : master
- comptable : master, bachelor

3.2.5. L'absence de diplôme master pourra, sous certaines conditions, être remplacée par une expérience professionnelle.
Le terme « conditions » doit s'entendre soit comme une expérience professionnelle de 7 ans selon le point 3.2.6.1 si le diplôme de bachelor ou graduat existe, soit comme une expérience professionnelle de 15 ans selon la 8ème directive, s'il n'existe aucun diplôme.

3.2.6. Autre professionnel

3.2.6.1. Les professionnels disposant minimum d'un diplôme de bachelor ou de graduat et ayant au minimum une expérience professionnelle de 7 ans dans le domaine de la comptabilité ou de la fiscalité pourront postuler la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal sur la base de la présentation d'un dossier à évaluer[19] :

- sur demande motivée du candidat en y joignant un certificat de bonne vie et mœurs, après une épreuve comparable à l'examen d'aptitude de fin de stage comprenant une partie écrite et une partie orale ;
- et, pour le candidat « expert-comptable », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 40 heures de formation relative aux missions réservées au titre d'expert-comptable (dont les mandats spéciaux) [20] ;
- et, pour le candidat « conseil fiscal », sur présentation d'une attestation de suivi de minimum 20 heures de formation en matière de procédure fiscale, de la fiscalité régionale et locale, et de la fiscalité internationale[21].

[19] Idem note 1
[20] Idem note 2
[21] Idem note 2

(Les professionnels visés sont, par exemple, soit les avocats pour les matières fiscales, soit les directeurs financiers pour les matières comptables.)

3.2.7. La qualité de conseil fiscal n'est pas incompatible avec la qualité d'expert-comptable et de comptable. La qualité d'expert-comptable est incompatible avec celle de comptable.

3.2.8. La qualité de conseil fiscal pourra être reconnu aux experts-comptables et comptables qui réunissent la compétence spécifique du conseil fiscal (stage spécifique) et qui en font la demande.

3.2.9. Le port simultané du titre de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal continuera à être interdit. Vu la disparition de la notion de « fiscaliste agréé », il en résulte qu'il ne sera plus possible pour certains réviseurs d'entreprises (environ 70 actuellement) de porter le titre de comptable-fiscaliste agréé.

3.2.10. Le port simultané des titres de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable ou comptable continuera à être autorisé.

3.2.11. Les experts-comptables externes et conseils fiscaux externes prêtent serment.

3.2.12. La passerelle réciproque existant actuellement entre l'IRE et l'IEC est maintenue.

3.3. Missions

3.3.1. Les missions actuelles, réservées aux comptables et les activités et missions (en ce compris les monopoles actuels) des experts-comptables sont redéfinies dans un document en annexe, ainsi que les missions des réviseurs d'entreprises et des conseils fiscaux.

3.3.2. Au sein du nouvel institut, il sera tenu différentes listes qui reprennent les activités spécifiques des différentes professions (internes ou externes selon le cas) à titre d'exemple, on peut citer notamment pour l'expert-comptable :

- l'expertise judiciaire ;
- le mandat d'administrateur (indépendant) dans une entreprise commerciale ;
- l'accréditation auprès d'une autorité fédérale ou régionale ;
- l'accréditation pour différentes missions ;
- les missions spéciales prévues par le Code des sociétés et par toute législation octroyant une mission à l'expert-comptable.

Ces listes seront revues annuellement par le Conseil du nouvel institut.

Fait à Bruxelles, le 16 janvier 2006

Pour l'IEC

Gérard Delvaux
Président

Pour l'IPCF

Marcel-Jean Paquet
Président

Pour l'IRE

André Kilesse
Président

La Ministre des Classes moyennes et de l'Agriculture,
Madame S. LARUELLE

Le Ministre de l'Economie, de l'Energie, du Commerce extérieur et de la Politique scientifique,
Monsieur M. VERWILGHEN

ANNEXE : 1

12

COMPARAISON DES MISSIONS PAR RAPPORT À L'EXPERT-COMPTABLE

Fonction d'expert-comptable	Conseil fiscal	Comptable	Réviseur d'entreprises
Art. 34 : Les activités d'expert-comptable consistent à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les missions suivantes :	Art. 38	Art. 49 Exerce l'activité professionnelle de comptable celui qui d'une manière habituelle et indépendante réalise pour le compte de tiers	Art. 3 La fonction de réviseur d'entreprise consiste à titre principal à exécuter toutes missions dont l'acceptation est réservée par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une manière générale, toute mission de révisions d'états comptables d'entreprises effectués en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci : - soit commissaires aux comptes (statutaires + consolidés) - soit 6° + apports en nature, modification de l'objet social, ainsi que les mandats spéciaux prévus par le C.Soc.
1° Vérification et redressement de tous documents comptables	NON	NON	
2° L'expertise tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés ou de technique comptable de la situation et sur fonctionnement des entreprises au point de leur crédit, de leur rendement de leurs risques.	NON	NON	
3° L'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière comptable et administrative des entreprises, non seulement pour ses propres clients, mais également pour les autres .	NON	3° l'organisation des services comptables et le conseil en ces matières, uniquement pour la clientèle dont il tient la comptabilité.	
4° Les activités d'organisation et de tenue de comptabilité de tiers.	NON	4° l'ouverture, la tenue, la centralisation et la clôture des écritures comptables propres à l'établissement des comptes la détermination des résultats et la rédaction	

		des comptes annuels dans la forme requise par les dispositions légales en la matière.	
5° Les activités visées à l'article 38 = Conseil fiscal, à l'exclusion de celles visées à l'article 38 3° pour les entreprises auprès desquelles il accomplit des missions visées au 6°.	5° 1. Donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales 2. Assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales 3. Représenter les entreprises	5. Les activités visées à l'art. 38, uniquement pour la clientèle dont il tient la comptabilité.	
6° Les missions autres que celles visées au 1° à 5° et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.	NON	NON	

NON = pas de possibilité d'exercice par rapport à la mission de l'expert-comptable.

NOTE SUR LES OBLIGATIONS DU REVISEUR D'ENTREPRISES EN MATIERE DE BLANCHIMENT APRES LA LOI DU 12 JANVIER 2004 (1)

(extrait)

TABLE DES MATIERES

1. BASE LEGALE

1.1. Contexte légal
- 1.1.1. Dispositions préventives
- 1.1.2. Dispositions répressives

2. DEFINITION DE LA NOTION DE BLANCHIMENT ET CHAMP D'APPLICATION

2.1. Définition

2.2. Enumération légale des actes visés

3. CHAMP D'APPLICATION

3.1. Contexte

3.2. Description du processus de blanchiment
- 3.2.1. Placement ou « prélavage »
- 3.2.2. « Lavage »
- 3.2.3. « Intégration »

3.3. Application aux services d'audit et autres proposés par les réviseurs d'entreprises

3.4. Activités de clients et transactions pouvant être utilisées dans des pratiques de blanchiment

3.5. Les risques pour la profession de réviseur d'entreprises
- 3.5.1. Risque au plan de la réputation
- 3.5.2. Sanctions administratives et pénales

(1) Pour le texte complet, voy. Ph. MAEYAERT, « Obligations du réviseur d'entreprises en matière de blanchiment après la loi du 12 janvier 2004 », *La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme*, Bruges, la Charte, 2005, Chapitre 4, p. 79-102.

4. MESURES CONCRETES A PRENDRE PAR LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET SES COLLABORATEURS

4.1. Identification des clients (art. 4, §§ 1er et 5 de la loi)

4.1.1. Le réviseur d'entreprises doit identifier ses clients et leurs mandataires au moyen d'un document probant dont il est pris copie

4.1.2. Le réviseur d'entreprises procédera à l'identification au début de la relation d'affaires

4.2. Vigilance constante (art. 4, § 2)

4.3. Organisation du cabinet (art. 10)

4.4. Formation et programmes de formation (art. 9)

4.5. Obligation de révélation (art. 14*bis*)

4.6. Rôle de l'IRE

5. ANNEXES

Annexe 1. Secteurs sensibles en matière de blanchiment

Annexe 2. Exemples de transactions inhabituelles

4. MESURES CONCRETES A PRENDRE PAR LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET SES COLLABORATEURS

4.1. Identification des clients (art. 4, §§ 1er et 5 de la loi)

4.1.1. *Le réviseur d'entreprises doit identifier ses clients et leurs mandataires au moyen d'un document probant dont il est pris copie*

25. L'identification du client doit faire partie intégrante et nécessaire de la procédure d'acceptation des clients. A cet égard, on pourra se référer utilement à la Recommandation de révision « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises » (4 février 1985, IRE, *Vademecum*, 2002, p. 1017-1027) qui est d'application *mutatis mutandis*.

Le principe essentiel « *Know Your Customer* » a pour objet de procéder à l'identification effective d'une nouvelle relation d'affaires et de pouvoir signaler les activités suspectes éventuelles. La raison sous-jacente est que l'on ne peut identifier des transactions inhabituelles ou suspectes que si l'on a une connaissance suffisamment approfondie des activités et de l'identité du client.

26. Cette identification doit avoir lieu pour chaque client avec lequel des relations d'affaires sont nouées. Cette obligation porte sur le nom, le prénom et l'adresse des personnes physiques et, pour les personnes morales, elle porte sur la dénomination sociale, le siège social, les administrateurs et la connaissance des dispositions qui régissent les pouvoirs de la société. Dans la pratique, lesdites informations seront fournies par la carte d'identité de la personne physique et les derniers statuts coordonnés disponibles de la personne morale. L'identification porte également sur l'objet et la nature de la relation d'affaires envisagée.

Il convient en outre d'identifier la personne qui engage contractuellement la personne morale. L'identification de ces personnes peut éventuellement être effectuée à partir de sources publiques comme, entre autres, les rapports annuels, les sites internet ou des communiqués de presse. Dans le cas où l'identification à partir de sources publiques s'avère impossible, il faudra également demander une copie de la carte d'identité. Il est recommandé au réviseur d'entreprises de demander une copie de la carte d'identité ou du passeport dans tous les cas où la personne physique qui représente la personne morale est un ressortissant de régions sensibles en matière de blanchiment.

4.1.2. *Le réviseur d'entreprises procédera à l'identification au début de la relation d'affaires*

A. *Au moment d'estimer si un client potentiel peut être accepté, le réviseur d'entreprises doit en évaluer le profil de risque en fonction de son activité, de sa structure de groupe et des régions dans lesquelles il est actif*

27. Les critères de cette évaluation du risque doivent être basés sur un questionnaire établi au niveau du cabinet et adapté en permanence aux circonstances nouvelles. Des critères possibles pour cette évaluation du risque sont notamment:

Critères de risque	
1.	Siège social dans une région sensible en matière de blanchiment
2.	Siège social dans d'autres pays « *offshore* » ou paradis fiscaux
3.	Succursale ou filiale dans une région sensible en matière de blanchiment
4.	Succursale ou filiale dans d'autres pays « *offshore* » ou paradis fiscaux
5.	Commerce avec des tiers de régions sensibles en matière de blanchiment
6.	Commerce avec des tiers d'autres pays « *offshore* » ou paradis fiscaux
7.	Activités impliquant beaucoup d'argent liquide
8.	Activités dans d'autres secteurs sensibles en matière de blanchiment ou de fraude
9.	Réactivation d'une société « dormante »
10.	Réticence à communiquer les documents d'identification requis
11.	La structure de l'actionnariat est peu claire ou inconnue

28. Le réviseur d'entreprises prendra une copie des documents probants. Comme ces pièces ne sont souvent pas disponibles lors du contact initial et ne peuvent être obtenues que lors du démarrage effectif de la relation d'affaires, il est recommandé au réviseur d'entreprises de mentionner explicitement, lors de la rédaction de l'offre, qu'il ne pourra accepter et exécuter la mission envisagée que moyennant production de toutes les pièces d'identification.

Avant d'accepter la mission, le réviseur d'entreprises analysera aussi plus avant la structure du groupe et les bénéficiaires économiques, et il documentera l'objet et la nature des activités du client.

Avant d'accepter la mission, le réviseur d'entreprises vérifiera aussi que l'entreprise et/ou la personne qui représente l'entreprise ne figurent pas sur des listes noires (notamment *EU consolidated list of persons, groups and entities subject to EU financial sanctions* – europa.eu.int/comm./external_relations/cfsp/sanctions/list/consol-list.htm / *US treasury OFAC list* – www.treas.gov/offices/enforcement/ofac/sdn).

29. Lors de l'acceptation de la mission, et avant la signature de la lettre d'acceptation, les documents suivants doivent être réunis et conservés dans le dossier permanent:

- Pour les personnes physiques:
  - Une copie de la carte d'identité ou du passeport (à réaliser soi-même).
- Pour les personnes morales:
  - Une copie des statuts les plus récents et des autres documents établissant la dénomination et l'adresse de la personne morale;
  - L'identification des administrateurs (publication au *Moniteur belge*, rapports de gestion);
  - La documentation concernant l'objet et la nature des activités du client (réconciliation avec les statuts, analyse du site internet du client, informations tirées de bases de données extérieures payantes, rapports de gestion);

– Pièces récentes qui précisent la représentation de la personne morale et qui définissent les pouvoirs de ces personnes;
– Liste des ayants droits économiques physiques ultimes disposant de plus de 25 % des actions.

30. Lorsque le client présente une carte d'identité électronique, un problème pratique se pose, lié à l'absence de l'adresse sur ledit document. Dans ce cas, il est recommandé de contrôler l'identité et l'adresse en recourant à d'autres moyens, comme une publication au *Moniteur belge* ou le passeport du client. Lorsqu'un deuxième document n'est pas disponible, une alternative peut consister à adresser un courrier à l'adresse indiquée par le client, en lui demandant de retourner un accusé de réception. Une lettre de mission envoyée à cette adresse et signée pour accord peut en principe être utilisée à cet effet.

31. Le réviseur d'entreprises doit prendre des dispositions adéquates lorsque le client n'est pas physiquement présent dans la perspective de l'identification. Il ne peut accepter la mission que si, au cours de celle-ci, les mesures nécessaires sont prises pour améliorer la connaissance du client concerné. Une identification « *face to face* » doit donc avoir lieu ultérieurement. Les procédures internes du cabinet du réviseur d'entreprises doivent comporter des directives spécifiques pour assurer le suivi de ce risque accru.

B. *En cas de doute sur la question de savoir si le client agit oui ou non pour son propre compte, toutes les mesures nécessaires doivent être prises pour découvrir l'identité du véritable donneur d'ordre et client (art. 5 de la loi)*

32. Lors de l'acceptation de la mission, on vérifiera que la personne de contact et le donneur d'ordre est bien le bénéficiaire économique de la transaction. Lorsque le client est un *trust* ou une société, les mesures d'identification incluront également les personnes physiques ou les personnes morales, administrateurs ou non, qui possèdent ou contrôlent le client.

33. Les amendements de la Directive européenne qui ont été approuvés le 26 mai 2005 par le Parlement européen font état d'une obligation d'identification pour les actionnaires disposant de plus de 25 % des actions.

Des informations concernant les bénéficiaires économiques peuvent être trouvées dans la copie des invitations de la dernière assemblée générale, les listes de présences de l'assemblée générale et le registre des actionnaires. Si ces documents ne sont pas disponibles, une lettre d'affirmation (*representation letter*) doit alors être demandée au management.

Lorsque le client ou le détenteur d'une participation de contrôle est une société cotée en bourse, cette obligation n'est pas d'application. Il est néanmoins recommandé au réviseur d'entreprises de la respecter dès lors qu'il s'agit de bourses situées dans des régions sensibles en matière de blanchiment.

34. La loi prescrit que le réviseur d'entreprises doit prendre « toutes les mesures raisonnables ». Cette formule indique que l'obligation du réviseur d'entreprises est davantage une obligation de moyens qu'une obligation de résultats.

C. *Lorsque le réviseur d'entreprises n'est pas en mesure de respecter son obligation d'identification, il ne peut nouer ou maintenir la relation d'affaires*

35. L'organisation du cabinet du réviseur d'entreprises doit être structurée de manière qu'aucune relation d'affaires ne peut être nouée avant que l'identification des clients soit suffisamment établie. L'obtention des statuts, des pièces d'identification et des rapports de gestion concernant le client doit constituer une condition *sine qua non* pour la signature de la lettre d'acceptation.

36. Lorsque le réviseur d'entreprises n'est pas en mesure de remplir valablement son obligation d'identification, non seulement il ne peut nouer ou maintenir une relation d'affaires avec ce client potentiel, mais il doit, le cas échéant, informer la Cellule de traitement des informations financières.

D. *Le réviseur d'entreprises doit conserver les pièces d'identification au moins pendant cinq ans après la fin de la relation avec le client*

4.2. Vigilance constante (art. 4, § 2)

37. Le réviseur d'entreprises doit exercer une vigilance constante à l'égard de ses relations d'affaires. Les modifications apportées aux niveaux de l'actionnariat, de la structure du groupe ou du management doivent être documentées et le profil de risque du client doit être adapté en fonction. Le scepticisme professionnel doit être de rigueur pour découvrir les transactions inhabituelles.

Afin de tenir constamment son rôle dans la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, le réviseur d'entreprises doit en permanence, par un examen attentif des opérations effectuées, s'assurer que celles-ci sont cohérentes avec la connaissance qu'il a de son client, de ses activités commerciales, de son profil de risque et, lorsque cela est nécessaire, de l'origine des fonds (art. 4, § 2). Il doit être conscient de l'importance qu'il y a de documenter ses soupçons ou constatations dans ses documents de travail. Le cas échéant, le réviseur d'entreprises aménagera son programme de travail en fonction de cette nécessité.

38. Il est recommandé au réviseur d'entreprises de procéder à des travaux complémentaires pour les clients présentant un risque de blanchiment accru de manière à s'assurer que les opérations effectuées par ces clients sont cohérentes avec la connaissance qu'il a desdits clients, de leurs activités commerciales, de leur profil de risque et, lorsque cela est nécessaire, de l'origine des fonds.

Chaque année, le réviseur d'entreprises doit en effet estimer le risque d'audit pour ses clients existants durant la phase de planification précédant le début de l'audit. En plus de l'actualisation des pièces d'identification concernant le client, cette démarche comprend aussi, notamment, la formulation de quelques questions ciblées, susceptibles de révéler la sensibilité du client au regard du blanchiment. Le réviseur d'entreprises peut, entre autres, se poser les questions suivantes pour surveiller et actualiser le profil de risque défini lors de l'acceptation du client:

– L'entreprise dispose-t-elle de procédures adaptées pour éviter son implication dans le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme sur la base d'une procédure approuvée par le conseil d'administration?

- L'entreprise dispose-t-elle d'une procédure « *Know Your Customer* » adaptée, de procédures anti-corruption, de procédures anti-fraude et procède-t-elle à une évaluation du risque?
- Le client a-t-il un code de bonne conduite?
- L'institution financière a-t-elle un *compliance officer*, qui opère conformément aux circulaires de la CBFA?
- L'entreprise dispose-t-elle d'un programme de formation adapté?
- Y-a-t-il une analyse de fond et une identification suffisantes des relations commerciales?
- Y-a-t-il suffisamment de contrôle interne sur les transactions enregistrées et y-a-t-il suffisamment d'*audit trails*?
- Y-a-t-il des mouvements de devises et des transferts inhabituellement importants?
- Existe-t-il suffisamment de procédures de contrôle interne pour éviter les transactions en espèces > 15.000 EUR?
- L'entreprise réalise-t-elle des transactions commerciales avec des entités et/ou des personnes enregistrées dans des régions sensibles en matière de blanchiment, telles que régions *offshore* et paradis fiscaux, avec un intérêt particulier pour les pays qui ont été jugés non-coopératifs par le Groupe d'action financière (GAFI-FATF) (actuellement: Myanmar, Nauru, Nigeria) et les pays qui ont été définis comme des paradis fiscaux non-coopératifs par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE-OECD) (actuellement: Andorre, Liberia, Principauté du Liechtenstein, République des Iles Marshall et Principauté de Monaco)?
- L'entreprise est-elle présente par le biais de filiales ou de succursales dans des régions sensibles en matière de blanchiment?
- Y-a-t-il des annonces de participation, des augmentations de capital, des crédits, des mandats d'administrateur à partir de zones connues pour leur sensibilité en matière de blanchiment?
- L'entreprise réalise-t-elle des transactions d'achat et de vente de biens (surtout immobiliers) avec des entités se trouvant dans des régions sensibles en matière de blanchiment?
- Existe-t-il des circonstances dans lesquelles le bénéficiaire économique est inconnu des autorités publiques?
- Y-a-t-il des transactions inhabituelles en raison de l'implication de tierces parties et/ou de pays tiers, avec des étapes intermédiaires pouvant éventuellement servir pour dissimuler l'origine de fonds ou de transactions?
- Y-a-t-il des transactions inhabituelles en raison de l'origine des capitaux et/ou des niveaux de prix fixés?
- L'entreprise réalise-t-elle des transactions avec des secteurs sensibles en matière de blanchiment?
- L'entreprise réalise-t-elle des transactions avec des pays frappés d'embargo ou avec des personnes figurant sur des listes noires (notamment *EU consolidated list of persons, groups and entities subject to EU financial sanctions* – europa.eu.int/comm/external_relations/cfsp/sanctions/list/consol-list.htm / *US treasury OFAC list* – www.treas.gov/offices/enforcement/ofac/sdn)?
- L'entreprise perçoit-elle beaucoup de commissions liées à des opérations de transit?
- Le client semble-t-il vivre au-dessus de ses moyens, compte tenu de ses activités professionnelles?

– Les ressources qui découlent de l'activité professionnelle du client sont-elles en rapport avec le secteur d'activités?
– Le client fait-il toujours appel à plusieurs titulaires de professions comptables?
– Est-il normal que la société n'ait pas d'employés, compte tenu du secteur d'activités?
– La société verse-t-elle divers honoraires de consultance à des sociétés *offshore*?
– La désignation des actionnaires est-elle en rapport avec le secteur d'activités?
– L'examen de la comptabilité est-il conforme à ISA-240 en matière de détournements?
– La société procède-t-elle à différents achats (bateaux, véhicules de luxe, etc.) sans rapport avec son activité?
– Y-a-t-il des questions inhabituelles de clients concernant l'introduction auprès d'institutions financières?
– Est-il question de la création d'entreprises telles que des *trusts* dans le but d'assurer l'anonymat?
– Est-il question de la vente ou de l'achat de biens immobiliers à un prix nettement supérieur ou inférieur aux prix du marché?
– Est-il question d'investissements en biens immobiliers de la part de personnes de nationalité étrangère sans liens avec la Belgique et/ou dont l'importance est disproportionnée par rapport à la situation économique du client?
– L'entreprise possède-t-elle des administrateurs pouvant être qualifiés de « Personnes politiquement exposées » (PEP)?

39. Pour les clients affichant un profil de risque accru, le réviseur d'entreprises devra effectuer des tests supplémentaires concernant les facteurs de risque de blanchiment (*cf. supra*) et mener une enquête pour rechercher d'éventuels précédents, quant à des questions posées par les autorités de contrôle compétentes et/ou des enquêtes effectuées par les autorités en raison d'éventuels soupçons de blanchiment.

40. Il est recommandé de demander une déclaration complémentaire de la direction, confirmant le respect de la législation sur le blanchiment (loi du 11 janvier 1993 et art. 505 C. pén.). Le passage à reprendre dans la lettre d'affirmation pourrait par exemple s'inspirer du texte ci-après:

« Nous n'avons pas connaissance d'infractions à la législation relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme. Nous sommes dûment informés de la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993, telle que modifiée le 12 janvier 2004.

A notre connaissance,

– *Toutes les transactions effectuées durant l'exercice sont commercialement sûres et correspondent à l'objet de la société tel que défini dans nos statuts;*
– *Il n'y a pas eu pendant l'exercice de transactions commerciales dont le montant en espèces aurait dépassé le plafond légal de 15.000 EUR;*
– *Il n'y a pas eu pendant l'exercice de transactions portant sur des biens immobiliers dont le montant en espèces aurait dépassé 10 % du montant total ou 15.000 EUR;*
– *Il n'y a pas eu pendant l'exercice de transactions dans le cadre desquelles des capitaux de tierces parties auraient été transférés sur les comptes bancaires de la société;*

– *Il n'y a pas eu de transactions avec des entités ou des personnes enregistrées dans des pays définis comme non-coopératifs par le Groupe d'action financière (GAFI) ou l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) (liste actuelle des pays et territoires non-coopératifs du GAFI: Myanmar, Nauru, Nigéria, ainsi que la liste actuelle des paradis fiscaux non-coopératifs de l'OCDE: Andorre, Libéria, Principauté du Liechtenstein, République des Iles Marshall et Principauté de Monaco), à l'exception de: ...;*
– *Il n'y a pas eu de participations, d'augmentations de capital ni de crédits émanant d'entités enregistrées dans d'autres paradis fiscaux/pays offshore, à l'exception de: ...* ».

4.3. Organisation du cabinet (art. 10)

41. La fonction de *compliance* (telle qu'imposée par l'art. 10 de la loi sur les institutions financières) ne constitue pas une obligation pour les réviseurs d'entreprises, mais elle est recommandée, en tenant certes compte de l'importance du cabinet. Au sein de chaque cabinet, un ou plusieurs responsables peuvent dès lors être désignés avec pour fonctions de veiller à la bonne exécution des règles et recommandations, à la coordination des révélations de simples soupçons de blanchiment et de soupçons de financement du terrorisme, ainsi qu'à la communication avec les autorités. Cette personne devra aussi être chargée de prendre des mesures organisationnelles pour assurer la formation des employés et des représentants du cabinet. Ce responsable établira des procédures de contrôle interne visant de manière spécifique le respect de la législation en matière de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme. Il dressera une liste des régions et activités sensibles en matière de blanchiment. Ces procédures devront être détaillées et traiteront aussi de manière plus spécifique du cas de risque accru lorsque le client n'a pas pu être identifié « *face to face* » au début de la relation d'affaires. Ce responsable sera aussi en charge de l'organisation d'audits internes pour contrôler que l'obligation d'identification et l'obligation de suivi du profil de risque sont bien remplies.

42. La communication d'informations à la Cellule de traitement des informations financières est normalement assurée par la personne qui a été désignée en tant que telle au sein du cabinet. Chaque collaborateur communiquera toutefois personnellement des informations à la Cellule chaque fois que la procédure fixée ne pourra pas être suivie.

43. Par analogie avec les règles établies par la CBFA pour la fonction de *compliance* au sein des institutions financières, il est recommandé, si cela est possible, de remplir cette fonction de manière indépendante des Conseils d'administration et Comités de direction. La personne qui sera investie de cette fonction au sein du cabinet devra toutefois posséder l'expérience professionnelle, les connaissances techniques et juridiques, le niveau hiérarchique ainsi que les compétences requis pour remplir ladite fonction de manière effective et autonome. Ce responsable devra dès lors posséder le pouvoir d'organiser des audits internes portant sur le respect des procédures et l'autorité nécessaire pour imposer des mesures.

4.4. Formation et programmes de formation (art. 9)

44. La loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme prévoit une obligation de formation et de sensibilisation des réviseurs d'entreprises et de leurs collaborateurs afin qu'ils puissent se familiariser aux dispositions de la loi en matière de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme. Au terme de cette formation, ils doivent être en mesure d'exécuter les tâches prescrites par la loi, et décrites plus haut de manière exhaustive. La formation doit motiver les collaborateurs et réviseurs à adopter une culture de *compliance* avec les impératifs de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

45. L'efficacité du concours apporté par les réviseurs d'entreprises à la lutte contre les pratiques de blanchiment et le financement du terrorisme dépendra en effet dans une large mesure de la promptitude avec laquelle eux-mêmes et leurs collaborateurs mettront cette législation en œuvre. L'expérience pratique des collaborateurs, ainsi que la qualité des programmes de formation, joueront à cet égard un rôle majeur.

46. Le programme de formation, qui doit tenir compte du caractère techniquement difficile du dépistage, comprendra au moins les étapes suivantes:

- L'analyse et l'explication des obligations légales et réglementaires de la législation sur le blanchiment, à savoir la loi du 11 janvier 1993 telle qu'amendée par les arrêtés royaux du 22 avril 1994 et du 24 mars 1995, la loi du 11 juillet 1994, du 7 avril 1995 et les deux lois du 10 août 1998, la loi du 22 avril 1999, du 4 mai 1999 et du 12 janvier 2004;
- L'étude des pratiques de blanchiment: les phases du blanchiment, la typologie des opérations de blanchiment, les facteurs de risque, etc;
- Etude de cas spécifiques d'opérations constitutives de blanchiment inhabituelles;
- Connaissance des recommandations de l'IRE en la matière, et l'ISA-240 en matière de fraude;
- Connaissance des procédures et techniques pour l'identification et l'acceptation de clientèle au sein du cabinet;
- Connaissance des règles et recommandations en matière de vigilance constante;
- Connaissance des techniques de déclaration auprès de la Cellule de traitement des informations financières.

Au terme de la formation, le réviseur d'entreprises et ses collaborateurs doivent être en mesure de pouvoir identifier efficacement les opérations atypiques (il n'existe pas d'obligation de dépistage actif) et d'en rendre compte de manière correcte et en temps voulu. Il est recommandé d'adapter la formation à l'expérience et à l'ancienneté des membres du cabinet. Cette formation ne doit pas nécessairement être organisée au sein même du cabinet. La participation à des séminaires ou à des sessions de formation assurés par des tiers peut remplacer en partie la formation interne. Mais le volet de la formation consacré à l'organisation du cabinet et ses procédures internes devra néanmoins être documenté et dispensé au sein de la société de révision.

47. La formation des réviseurs d'entreprises et de leurs collaborateurs doit faire l'objet de mises à jour régulières et les sessions d'information doivent être répétées pour tenir compte de l'évolution rapide des techniques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme. La formation doit aussi s'inscrire dans le *curriculum* de formation des nouveaux collaborateurs.

4.5. Obligation de révélation (art. 14*bis*)

48 Dans l'exercice de ses activités, chaque réviseur d'entreprises est tenu d'informer la Cellule de traitement des informations financières de ses soupçons en matière de blanchiment. Le réviseur n'a pas l'obligation de porter ces faits à la connaissance de l'Institut. Cette communication ne doit pas seulement intervenir pour les constatations effectuées dans le cadre de ses activités normales, mais également lorsqu'il ne peut s'acquitter de son obligation d'identification lors de la procédure d'acceptation de la mission. Les modalités de cette communication sont décrites dans l'article 14*bis* de la loi. Un modèle de formulaire de déclaration peut être trouvé sur le site internet de la CTIF (www.ctif-cfi.be/be/fr/index.htm).

49. Tout soupçon de pratiques de blanchiment doit donner lieu à un signalement. Dès lors qu'un réviseur d'entreprises ou un de ses collaborateurs constate un fait, même lorsqu'il ne dispose pas de preuves suffisantes, il est tenu d'en faire état. Cette révélation suppose que le fait constaté est lié à une des infractions énumérées dans la loi. Les faits qui, clairement, ne sont pas liés aux infractions énumérées dans la loi ne doivent donc pas être signalés. En cas de doute sur le caractère illicite d'un fait constaté, il y a aura lieu de faire état du soupçon.

Sur plusieurs plans, la formulation du texte de loi laisse encore une certaine marge d'interprétation pour le réviseur d'entreprises. Se pose ainsi, par exemple, la question de savoir si la simple constatation d'une transaction de biens avec un paiement en espèces supérieur à 15.000 EUR [(1)], interdite en vertu de la loi sur le blanchiment, constitue une base suffisante pour un signalement à la CTIF. Dans une réponse à une question parlementaire, le ministre a indiqué que ce n'était pas le cas [(2)]. Le réviseur d'entreprises devra donc tout d'abord évaluer s'il existe un soupçon fondé qu'une telle transaction puisse être liée au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, et décider ensuite s'il y a lieu ou non d'en faire la révélation. Quelle que soit la décision prise à cet égard, les pièces relatives à cette évaluation devront être conservées dans le dossier d'audit [(3)].

50. Le réviseur d'entreprises ne peut en aucun cas porter à la connaissance du client concerné ou de tiers que des informations ont été communiquées à la Cellule de traitement des informations financières (art. 19 de la loi). Cela réduirait en effet à néant l'efficacité du système d'informations centralisées.

(1) Comme interdit par l'article 10*ter* de la loi du 11 janvier 1993.
(2) Question parlementaire posée le 23 septembre 2004 par M. Servais VERHERSTRAETEN.
(3) IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 76-77.

Le réviseur d'entreprises jouira d'une immunité complète au plan civil, pénal ou disciplinaire pour tous les signalements effectués de bonne foi dans le cadre de la loi du 11 janvier 1993. A aucun moment, il ne sera donc inquiété sur base de la responsabilité professionnelle ou de la violation du secret professionnel (art. 20).

Aucune action civile, pénale ou disciplinaire ne pourra en effet être intentée et de même, aucune sanction professionnelle ne pourra être prise à l'encontre du réviseur d'entreprises qui fournit une information de bonne foi à la Cellule de traitement des informations financières. Si, par contre, le réviseur d'entreprises ne respecte pas l'obligation de révélation à la Cellule, il s'expose alors à des sanctions de la part de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de la CTIF et/ou de la justice.

51. Il est cependant recommandé que, pour toutes les communications d'informations à la Cellule, l'auteur demande le respect de l'anonymat à l'égard des personnes sur qui pèse le soupçon ou de tous les tiers intervenants ou autres parties intéressées.

4.6. Rôle de l'IRE

52. L'IRE a l'obligation d'informer la CTIF dans deux circonstances:

- Lorsque l'Institut constate des faits qui sont de nature à éveiller des soupçons renforcés, c'est-à-dire des faits susceptibles de constituer la preuve d'un blanchiment de capitaux ou d'un financement du terrorisme (art. 21, al. 1er);
- Lorsque l'Institut a pris des mesures disciplinaires définitives à l'égard d'un de ses membres du chef du non-respect des dispositions de la loi (art. 22, al. 2).

L'Institut doit donc contrôler la bonne application de la législation anti-blanchiment par ses membres dans le cadre du contrôle de qualité qu'il exerce sur ceux-ci.

Le « *Know Your Customer* », les procédures d'acceptation de clientèle et les programmes de formation des collaborateurs seront examinés dans le contexte du contrôle de qualité.

53. En cas de plainte, la Commission de surveillance prendra également connaissance des procédures et mesures prises par les confrères. La loi ne prévoit pas que l'IRE soit informé par un membre de la déclaration qu'il aurait faite à la CTIF. Toutefois, dans sa note d'information du 3 novembre 2005 (T1005F) destinée aux réviseurs d'entreprises, la CTIF précise *in fine*: « *Pour l'application de l'article 22 de la loi, la CTIF peut fournir toutes les informations utiles à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, conformément à l'article 17, § 2, alinéa 3 de la loi.* ».

54. L'IRE a également pour mission au plan préventif de préciser à l'attention de ses membres les modalités d'application de la loi: l'article 4, § 6 (l'Institut précise les modalités d'application pour les membres concernant l'identification des clients); l'article 5, § 2 (l'Institut précise les modalités d'application pour les membres concernant l'identification des clients personnes morales ou dont il est douteux

qu'ils agissent en nom propre) et l'article 6*bis*, alinéa 2 (l'Institut précise les modalités d'application pour les membres concernant l'identification des clients qui ne sont pas physiquement présents) [1].

55. De plus l'IRE assurera l'information et la formation permanente à ses membres dans le domaine de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme conformément aux dispositions de la loi du 22 juillet 1953.

5. ANNEXES

Annexe 1. Secteurs sensibles en matière de blanchiment

Institutions financières

- Enregistrées dans des centres *offshore* *(banks / shell banks / insurance companies / reinsurance companies / investment brokers / mutual funds / pension funds / money management companies / loan companies)*
- Enregistrées sur l'internet *(banks / insurance companies / reinsurance companies / investment brokers / mutual funds / pension funds / money management companies / loan companies)*

Trading

- *Internet traders*
- *Traders in precious metals*
- *Commodity traders*
- Détaillants en ordinateurs (et composantes), téléphones portables, antennes satellite, textile

Sociétés générant des liquidés

- Restaurants
- Hôtels
- *Car wash*
- Détaillants en articles d'occasion

Gaming

- Casinos
- *E-gaming*

Biens immobiliers

- *Real estate construction*
- *Real estate management*
- *Real estate brokerage*

Autres services

- Transport
- Négociants en objets d'art
- Avocats / auditeurs / conseillers fiscaux *offshore*

(1) Voir à ce propos IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 152.

Annexe 2. Exemples de transactions inhabituelles

Les transactions qui ne sont pas ou peu en rapport avec les activités commerciales connues d'un client peuvent éventuellement constituer l'indice de possibles pratiques de blanchiment. Les cabinets d'audit dispensent souvent à leurs clients des conseils concernant des transactions ordinaires ou moins ordinaires, mais toujours légales. Les types de transactions énumérés ci-après peuvent toutefois constituer des indices d'existence d'un risque de blanchiment.

Transactions inhabituelles au niveau du client et de sa légitimation

- Problèmes pour établir l'identité du client ou de son ayant droit économique.
- Clients faisant appel à des hommes de paille.
- Adresse de correspondance qui diffère de l'adresse régulière ou absence d'une adresse régulière.
- Personnes qui décident des activités quotidiennes de la société mais qui n'occupent aucune des fonctions formelles reprises dans les statuts.

Transactions inhabituelles au niveau de la relation entre le client et le professionnel

- Le service demandé n'entre pas dans le champ d'action normal du professionnel. Aucune raison fondée ne justifie le recours au professionnel.
- Le client est prêt à payer des honoraires sensiblement supérieurs à ce qui est d'usage.
- Utilisation de toute une série de cabinets d'audit et de conseillers pour des sociétés liées.
- Changement fréquent et répété de conseillers sans explication plausible.
- Résolution ou refus d'une relation avec un conseiller sans explication plausible.

Transactions inhabituelles au niveau des entités/structures juridiques

- Données financières et comptes d'entreprises ou de *trusts* qui ne sont communiqués qu'après demandes réitérées/attente prolongée.
- Création et/ou utilisation de personnes morales, de sociétés ou de *trusts* pour les besoins d'autres personnes, avec un objet commercial manquant de clarté ou sans raisons fiscales ou juridiques légitimes.
- Changement fréquent de structures juridiques et/ou d'administrateurs de sociétés.
- Structures juridiques complexes sans objet spécifique.

Transactions inhabituelles au niveau des investissements

- Clients qui demandent des conseils en matière d'investissements alors que l'origine des capitaux n'est pas claire ou qui ne correspondent pas avec leurs activités commerciales normales ou leur *standing*.
- Transactions aux objectifs peu clairs qui transitent par des intermédiaires.
- Paiements en espèces importants ou inusuels pour des investissements, ou paiements pour des investissements via un compte bancaire étranger au client.

– Clients qui, en matière de polices d'assurance vie individuelle, sont plus intéressés par un rachat anticipé que par la valeur d'investissement finale.
– Conclusion de polices d'assurances avec des polices qui semblent dépasser les moyens de l'acquéreur ou ne correspondent pas à ses besoins.
– Clients qui d'ordinaire investissent des sommes réduites et qui proposent subitement d'investir une somme importante.
– Achat ou vente d'investissements sans raison claire ou dans des circonstances singulières.
– Transactions entraînant des pertes connues d'avance.
– Remboursement étonnamment précipité d'actifs, certainement en cas de paiement à des tiers qui n'ont a priori aucune relation avec le client.
– Achat d'actifs, suivi de la conclusion de crédits.
– Réalisation régulière de pertes sans que cela semble préoccuper aucunement le client.
– Cession d'investissements à des tierces parties sans relation directe avec le client.

Activités internationales offshore

– Introduction d'un client par un associé ou une institution financière ayant son siège dans un pays connu pour le trafic de stupéfiants ou un pays connu pour les pratiques de blanchiment.
– Prestation de services à ou via des résidents ou des entreprises provenant de pays ou de territoires qui ne satisfont pas ou insuffisamment aux Recommandations du GAFI, et en particulier des pays figurant sur la liste des pays non-coopératifs [(1)].
– Création de filiales outre-mer, non indispensables aux activités de l'entreprise, avec manipulation simultanée des prix pratiqués à l'intérieur du groupe.
– Création de filiales dans des pays manquant de transparence pour ce qui est des propriétaires, des administrateurs ou des données financières.
– Voyages à l'étranger fréquents et inutiles.

Transactions inhabituelles au niveau des flux financiers

– Paiements en espèces importants.
– Achats au moyen de cheques au porteur.
– Transferts vers des comptes bancaires numérotés.
– Achats ou ventes bien au-dessus des prix du marché.
– Flux de paiements suivant des canaux insolites ou ayant une origine inconnue/peu claire.
– Transactions non autorisées ou mal/insuffisamment documentées.
– Transactions de devises inusuelles à partir de l'étranger.
– Paiements pour des services non spécifiés qui semblent excessivement élevés.
– Prêts consentis à des conseillers, des parties liées, des employés ou au personnel de services publics.

(1) www.fatf-gafi.org.

Transactions inhabituelles au niveau du service presté ou de la mission

- Implication du client dans des transactions (non récurrentes) qui ne cadrent pas avec l'organisation normale de l'activité, et cela sans explication plausible.
- Transactions insolites par leur envergure, leur nature, leur fréquence ou leur mode d'exécution.
- Systèmes comptables qui ne peuvent produire suffisamment d'*audit trails*.
- Changements inexplicables dans la nature, le type ou le volume du *business*.
- Ecarts inexplicables entre les moyens financiers et le flux de biens. Chiffre d'affaires et/ou bénéfices étonnamment élevés dont on ne perçoit pas clairement à quelles activités ils sont associés.
- Missions qui ne portent que sur la prise en dépôt de documents, de biens ou de sommes importantes.
- Demandes portant sur le transfert de fonds via le compte bancaire d'un client en vue de préserver l'anonymat.
- Paiements inattendus et sans justification directe sur le compte bancaire d'un client.

CANDIDATS ETRANGERS : ACCES A LA PROFESSION

1. GENERALITES

L'accès à la profession de réviseur d'entreprises pour les candidats bénéficiant d'un titre équivalent à l'étranger fait l'objet d'un examen par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (article 4 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises et 40 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises).

Cette procédure concerne les professionnels des 25 Etats membres de l'Union Européenne ainsi que les pays avec lesquels ont été conclus des accords de réciprocité (à ce jour le Canada et la Suisse).

2. QUALIFICATION EQUIVALENTE

La procédure prévue à l'article 4 de la loi de 1953 et l'article 40 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 est réservée aux professionnels disposant à l'étranger d'une qualification équivalente à celle de réviseur d'entreprises en Belgique.

L'article 14, dernier alinéa de l'arrêté royal du 15 mai 1985 stipule que :

« (...) sont considérés avoir une qualité équivalente à celle de réviseurs 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 des 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. ».

En France, il s'agit de « commissaire aux comptes ».

Aux Pays-Bas, il s'agit de « registeraccountant » et de « accountant-administratieconsulent met aantekening ».

En Allemagne, il s'agit de « wirtschaftsprüfer ».

Au Grand Duché du Luxembourg, il s'agit de « réviseur d'entreprises ».

Au Royaume-Uni, il s'agit de « chartered accountant » avec *Practising Certificate* autorisant la certification des comptes annuels au Royaume-Uni.

Au Canada, il s'agit de « comptable agréé/chartered accountant ».

Lorqu'un doute subsiste sur le caractère équivalent, un contact est pris avec l'Institut d'origine et le Conseil, sur base des informations recueillies, statue sur le caractère équivalent.

3. DOSSIER

Toute candidature ne sera prise en considération qu'après introduction d'un dossier de candidature dûment complété et le payement de frais de dossiers de 500,- EUR sur le compte de l'IRE 001-2073801-17.

Le dossier se compose des pièces suivantes :

a) un certificat d'acte de naissance ;
b) un certificat de nationalité ou une photocopie de la carte d'identité ;
c) un certificat de bonne vie et mœurs récent ;
d) l'attestation du port d'un titre équivalent à celui de réviseur d'entreprises par l'Institut d'origine ;
e) une copie des diplômes ;
f) un *curriculum vitae* accompagné d'une photo ;
g) une indication de résidence professionnelle en Belgique ;
h) la confirmation de l'engagement à respecter les normes de l'IRE.

4. PREPARATION A L'EXAMEN

L'objectif de l'examen est de s'assurer que le candidat ait une connaissance suffisante de l'environnement juridique professionnel belge.

La matière de l'examen concerne l'ensemble des connaissances que l'on est en droit d'attendre d'un praticien en Belgique tel :

– le droit des sociétés ;
– le droit comptable (comptes statutaires, comptes consolidés) ;
– le droit fiscal ;
– le droit social ;
– le droit civil ;
– les normes d'audit spécifiques au droit belge ;
– la déontologie.

L'examen ne consiste pas à vérifier les techniques d'audit. Celles-ci sont supposées connues puisque l'intéressé dispose d'une qualification professionnelle équivalente à l'étranger.

Le candidat veillera à étoffer ses connaissances eu égard à son expérience professionnelle propre.

Un des ouvrages de référence utiles pour la préparation de l'examen est le Vademecum de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Cet ouvrage est disponible auprès des Editions Standaard (tél. : 00 32 2 733 50 85 ou siu@standaard.com). Il s'agit d'une référence à titre purement indicatif.

D'autres ouvrages ainsi que la législation seront utilement consultés.

A ce titre, on trouvera dans la bibliothèque de l'Institut de nombreuses références utiles.

5. EXAMEN – MODALITES PRATIQUES

L'examen est organisé sur rendez-vous (quatre périodes par an sont prévues)

L'examen comporte une partie écrite et une partie orale.

Le candidat est invité à répondre à quelques questions relatives à l'exercice de la profession en Belgique.

La partie orale suit immédiatement l'examen écrit et se déroule avec deux membres du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Différentes questions sont posées au candidat afin de s'assurer de son aptitude à exercer la profession en Belgique.

L'examen consiste, dans le cadre d'un entretien confraternel, en l'appréciation des connaissances de l'environnement professionnel belge. L'objectif n'est pas de vérifier à nouveau les exigences équivalentes à celles requises pour l'exercice de la profession dans le pays d'origine du candidat.

Les deux membres du Conseil dressent un rapport écrit de l'examen et, sur base de ce rapport, le Conseil décide de l'octroi ou non de la qualité de membre au candidat.

6. NOMBRE DE SESSIONS – COMMUNICATION DES RESULTATS

Les résultats sont communiqués par courrier dans les 2 mois de l'examen.

Le courrier précise si le candidat est apte ou non à exercer la profession de réviseur d'entreprises en Belgique.

En cas de réussite, le Conseil décide de l'admission du candidat à prêter serment.

En cas d'échec, le candidat peut représenter l'examen (à la fois la partie écrite et la partie orale qui forment un tout indissociable) à l'échéance d'un délai fixé à 6 mois ou 1 an selon les faiblesses constatées et les recommandations formulées par le jury.

Le candidat peut présenter l'examen à trois reprises au plus. Après ces trois sessions, la décision du Conseil devient définitive.

7. POSSIBILITE D'APPEL

A l'issue de ces trois échecs, le candidat dispose de la possibilité d'interjeter appel de la décision du Conseil.

Ann. 10

Conformément à l'article 5 de la loi du 22 juillet 1953 : « *Toute décision du conseil de l'Institut refusant l'admission d'un candidat en qualité de membre de l'Institut est susceptible d'un recours de la part de l'intéressé devant la commission d'appel prévue à l'article 21.* ».

Pour être valable, l'appel doit être formé dans un délai de 30 jours auprès de la Commission d'appel, rue d'Arenberg 13 à 1000 Bruxelles.

COORDONNEES DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Courrier :	rue d'Arenberg, 13 à 1000 Bruxelles
Téléphone :	00 32 2 512 51 36
Fax :	00 32 2 512 78 86
e-mail :	stage@ibr-ire.be
Personne de contact :	Olivier COSTA (service stage)

NOUVELLES MISSIONS POUR LES REVISEURS EN 2005

INTRODUCTION

On trouvera ci-après un relevé de quelques missions nouvelles confiées aux réviseurs d'entreprises et publiées au *Moniteur belge* entre le 1er janvier et le 31 décembre 2005.

Cette liste est communiquée à titre indicatif et ne peut être considérée comme exhaustive.

MISSIONS PAR SECTEUR

- **Contrôle dans les sociétés soumises à un contrôle prudentiel**

Niveau fédéral

– Loi du 20 juin 2005 portant modification de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, de la loi du 6 avril 1995 relative au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placements et de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, et portant d'autres dispositions diverses (*M.B.*, 26 août 2005 (Ed. 3)) – Article 4, § 2, alinéas 7 et 9, article 5, § 2, alinéas 7 et 9 et article 6, § 2, alinéas 7 et 9.

- **Contrôle des établissements de crédit et des compagnies financières**

Niveau fédéral

– Arrêté de la Commission bancaire, financière et des assurances du 21 juin 2005 modifiant l'arrêté de la Commission bancaire et financière du 5 décembre 1995 concernant le règlement relatif aux fonds propres des établissements de crédit (*M.B.*, 5 août 2005) – Article 2, § 3, 12°.

– Arrêté royal du 21 novembre 2005 organisant la surveillance complémentaire des établissements de crédit, des entreprises d'assurances, des entreprises d'investissement et des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif, faisant partie d'un groupe de services financiers, et modifiant l'arrêté royal du 22 février 1991 portant règlement général relatif au contrôle des entreprises d'assurances et l'arrêté royal du 12 août 1994 relatif au contrôle sur base consolidée des établissements de crédit (*M.B.*, 30 novembre 2005 (Ed. 3)) – Article 16, article 21 et article 24.

- **Contrôle des organismes de placement collectif**

Niveau fédéral

– Loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement (*M.B.*, 9 mars 2005) – Article 13, § 1er, § 2, 4° et § 3, article 16, § 2, article 26, § 2, article 83, §§ 1er et 2, article 84, article 85, article 86, article 87, article 88, article 92, § 1er, alinéa 2, 2° et § 2, alinéa 2, article 121, § 5, article 190, article 191, article 192, article 193, article 194, article 195, article 197 et article 210.

– Arrêté royal du 4 mars 2005 relatif à certains organismes de placement collectif publics (*M.B.*, 9 mars 2005 (Ed. 2)) – Article 89, alinéa 4, article 93, alinéa 2, article 106, article 109 et article 110.

- **Contrôle des sociétés de bourse**

Niveau fédéral

– Arrêté de la Commission bancaire, financière et des assurances du 21 juin 2005 modifiant l'arrêté de la Commission bancaire et financière du 5 décembre 1995 concernant le règlement relatif aux fonds propres des sociétés de bourse (*M.B.*, 5 août 2005) – Article 2, § 3, 12°.

- **Contrôle de certaines institutions financières**

Niveau fédéral

– Arrêté royal du 26 septembre 2005 relatif au statut des organismes de liquidation et des organismes assimilés à des organismes de liquidation (*M.B.*, 11 octobre 2005) – Article 25, § 3, alinéa 6, article 26, article 27, article 28, article 29, article 30 et article 31.

- **Contrôle des fonds sociaux (conventions collectives de travail)**

Niveau fédéral

– Arrêté royal du 20 janvier 2005 fixant les modalités de fonctionnement et de financement d'un Fonds social mazout (*M.B.*, 24 janvier 2005) – Article 13, 2° et 9°.

– Arrêté royal du 7 avril 2005 rendant obligatoire la convention collective de travail du 30 octobre 2003, conclue au sein de la Commission paritaire pour les services de garde, relative à l'institution d'un « Fonds de sécurité d'existence du gardiennage » (*M.B.*, 12 mai 2005) – Annexe articles 64 et 67.

– Arrêté royal du 15 juillet 2005 rendant obligatoire la convention collective de travail du 14 avril 2005, conclue au sein de la Commission paritaire de l'industrie du gaz et de l'électricité, relative à l'institution du fonds de sécurité d'existence de l'industrie du gaz et de l'électricité et la fixation des statuts (*M.B.*, 9 août 2005) – Annexe article 28.

– Arrêté royal du 10 août 2005 rendant obligatoire la convention collective de travail du 20 mai 2003, conclue au sein de la Commission paritaire du transport, instituant un fonds de sécurité d'existence et fixant ses statuts (*M.B.*, 1er septembre 2005) – Annexe article 16.

– Arrêté royal du 24 août 2005 rendant obligatoire la convention collective de travail du 5 septembre 2002, conclue au sein de la Commission paritaire pour les entreprises de travail adapté et les ateliers sociaux, instaurant un « *Sectoraal Vormingsfonds voor de beschutte werkplaatsen* » reconnu par le « *Vlaams Fonds voor de Sociale Integratie van Personen met een Handicap* » et en fixant les statuts (*M.B.*, 20 septembre 2005) – Annexe article 16.

– Arrêté royal du 24 août 2005 rendant obligatoire la convention collective de travail du 11 mars 2004, conclue au sein de la Commission paritaire pour les grossistes-répartiteurs de médicaments, fixant, pour 2004, le mode de financement, les bénéficiaires, le montant et les modalités d'octroi et de liquidation de la ristourne sur la cotisation syndicale et de la formation syndicale (*M.B.*, 17 novembre 2005) – Annexe article 7.

– Arrêté royal du 31 août 2005 rendant obligatoire la convention collective de travail du 5 octobre 2004, conclue au sein de la Sous-commission paritaire des électriciens : installation et distribution, relative aux statuts du « Fonds de sécurité d'existence pour l'engagement de solidarité du régime de pension sectoriel social pour le secteur des électriciens » FSE - EPS en exécution de l'article 3 de la convention collective de travail du 10 décembre 2002 relative au régime de pension sectoriel (*M.B.*, 7 décembre 2005) – Annexe article 10, § 3.

– Arrêté royal du 28 septembre 2005 rendant obligatoire la convention collective de travail du 6 juillet 2004, conclue au sein de la Sous-commission paritaire des établissements et services d'éducation et d'hébergement de la Communauté française, de la Région wallonne et de la Communauté germanophone, modifiant la convention collective de travail du 24 juin 1991 relative à la modification de la convention collective de travail du 23 février 1990 créant un fonds de sécurité d'existence « Fonds social I.S.A.J.H. » (*M.B.*, 6 décembre 2005) – Annexe article 20.

– Arrêté royal du 10 octobre 2005 rendant obligatoire la convention collective de travail du 4 juillet 2003, conclue au sein de la Sous-commission paritaire pour la récupération de chiffons, relative à la modification et coordination des statuts du « Fonds social pour les entreprises de chiffons » (*M.B.*, 15 décembre 2005) – Annexe article 29.

- **Contrôle des hôpitaux**

Niveau fédéral

– Arrêté royal du 17 juin 2005 octroyant un subside aux établissements de transfusion pour l'année 2005 et modifiant l'arrêté royal du 11 mai 2004 relatif à l'octroi d'un subside aux établissements de transfusion pour l'année 2004 et à la régularisation du subside 2002 (*M.B.*, 26 juillet 2005) – Article 2.

- **Contrôle des radio-diffuseurs**

Niveau régional

– Arrêté du Gouvernement flamand du 4 mars 2005 portant coordination des décrets relatifs à la radiodiffusion et à la télévision (*M.B.*, 8 avril 2005) – Article 14.

- **Contrôle des ONG**

Niveau fédéral

– Arrêté royal du 14 décembre 2005 relatif aux agréments d'organisations non gouvernementales de développement (*M.B.*, 30 décembre 2005 (Ed. 2)) – Article 4, 3°.

- **Contrôle dans le secteur de la jeunesse**

Niveau régional

– Arrêté du Gouvernement flamand du 14 octobre 2005 portant subventionnement d'initiatives culturelles et internationales pour la jeunesse (*M.B.*, 5 décembre 2005) – Article 7, § 1er, 1°.

- **Contrôle des subsides**

Niveau régional

– Arrêté du Gouvernement wallon du 25 août 2005 portant diverses mesures relatives au transport combiné en exécution de l'article 5, § 1er, 2°, a, du décret du 11 mars 2004 relatif aux incitants régionaux en faveur des grandes entreprises et de l'article 5, § 1er, 2°, a, du décret du 11 mars 2004 relatif aux incitants régionaux en faveurs des petites et moyennes entreprises (*M.B.*, 8 septembre 2005 (Ed. 2)) – Article 13, § 1er, 1°.

- **Contrôle dans le secteur alimentaire**

Niveau régional

– Arrêté du Gouvernement flamand du 18 mars 2005 relatif à l'organisation commune des marchés dans le secteur des fruits et légumes en ce qui concerne la reconnaissance des organisations de producteurs, les fonds opérationnels, les programmes opérationnels et l'aide financière (*M.B.*, 26 avril 2005) – Article 32, 1°.

- **Contrôle des communes et des intercommunales**

Niveau régional

– Arrêté du 22 avril 2004 portant codification de la législation relative aux pouvoirs locaux. Errata (*M.B.*, 22 mars 2005) – Articles L1231-6, L1512-5, 10, L1522-2, § 1er, alinéa 3, L1522-3, § 1er, alinéa 5 et § 2, L1522-4, 1, 3 et 4, L1524-1, L1525-2, § 4, L1526-3, § 1er, L1551-1, § 1er et L2223-6.

JURISPRUDENCE DISCIPLINAIRE DE L'IRE 2005

Bernard TILLEMAN
Professeur ordinaire « Contract & Vermogen Onderzoeksalliantie »
K.U.Leuven

§ 1. SPECIFICITE DU DROIT DISCIPLINAIRE (DE L'IRE) - IMPRESCRIPTIBILITE DE L'ACTION DISCIPLINAIRE ?

§ 2. PROCEDURE DISCIPLINAIRE

A. Les instances disciplinaires ne peuvent infliger de sanctions disciplinaires, lorsque celles-ci sont déjà prévues dans le cadre de la procédure d'injonction de l'article 18*quater* de la loi du 22 juillet 1953?

B. Procédure et garanties procédurales devant la Commission de discipline et la Commission d'appel

1. Caractère non-contradictoire de la procédure disciplinaire à l'égard de l'Institut
2. Impartialité de la composition de la Commission de discipline : un membre de la Commission de discipline avait été associé pendant plusieurs années avec le réviseur ayant introduit la plainte

C. Décisions de la Commission de discipline / Commission d'appel

1. Mise à charge de l'Institut des frais d'avocats d'un réviseur acquitté par les instances disciplinaires ?
2. Début de la suspension

§ 3. QUI RELEVE DU DROIT DISCIPLINAIRE ?

A. Sociétés de révision à dater de leur inscription

B. Applicabilité de l'article 132 du Code des sociétés aux infractions disciplinaires ?

§ 4. OBLIGATIONS DEONTOLOGIQUES FONDAMENTALES

A. Obligation d'inscription d'une société de révision

1. Désignation d'un réviseur personne physique en qualité de commissaire mais refacturation à une société non-agréée (dont le nom était également utilisé vis-à-vis de tiers)
2. Désignation d'une société non-agréée en qualité de commissaire, mais exercice du mandat de commissaire par un réviseur personne physique

B. Obligation de respect des dispositions du Code des sociétés

1. Non-dépôt des comptes annuels de la société (de révision)
2. Non-dépôt par la société contrôlée du rapport de gestion et du rapport de commissaire
3. Production tardive du rapport de commissaire
4. Continuité de la société

C. Obligation du respect des normes générales de contrôle : la nécessité d'indiquer une réserve avec précision et clarté

D. Obligation de respect d'une recommandation (facultative) de l'Institut contenue dans le Vademecum (concernant la fixation des honoraires dans une lettre de mission particulière)

E. Indépendance : participation à la gestion d'entreprises

F. Obligation de dignité

1. Caractère inapproprié des termes employés
   - 1.1. Caractère inapproprié des termes employés à l'égard d'une institution publique
   - 1.2. Caractère inapproprié des termes employés à l'égard de clients
2. Interdiction de mentionner les clients publiquement ou dans des brochures

§ 5. OBLIGATIONS (PROFESSIONNELLES) VIS-A-VIS DE L'IRE

A. Obligation de paiement d'une cotisation de membre

B. Manque d'indépendance lié à une situation financière difficile

C. Obligations d'information vis-à-vis de l'Institut

1. Notification des procédures à l'IRE (art. 18*quinquies* de la loi)
2. Réponse tardive aux demandes d'information de l'Institut
3. Obligation d'information du maître de stage concernant le stagiaire
4. Collaboration avec la Commission de surveillance et la Commission de Contrôle de qualité

§ 6. OBLIGATIONS VIS-A-VIS DES CONFRERES - OBLIGATION DE LOYAUTE : PRISE DE POSITION CONCERNANT LE TRAVAIL EXECUTE PAR UN CONFRERE : OBLIGATION DE PRISE DE CONTACT PREALABLE AVEC UN CONFRERE *VS.* SECRET PROFESSIONEL

JURISPRUDENCE DISCIPLINAIRE DE L'IRE 2005

§ 1. SPECIFICITE DU DROIT DISCIPLINAIRE (DE L'IRE) - IMPRESCRIPTIBILITE DE L'ACTION DISCIPLINAIRE ?

1. L'autonomie de la procédure disciplinaire par rapport à la procédure civile et à la procédure pénale s'exprime très clairement dans le fait que l'on admet traditionnellement qu'en l'absence de toute disposition légale en la matière, l'exception de prescription ne peut être opposée à l'action disciplinaire [(1)]. Récemment, la question a toutefois été posée de savoir si cela n'était pas discriminatoire, dans la mesure où des considérations politico-juridiques invoquées en faveur de la prescription en droits civil et pénal peuvent aussi être appliquées au droit disciplinaire [(2)]. Comme exemple évident de cette évolution, le nouvel article 418 du Code judiciaire peut être cité qui introduit la prescription de l'action disciplinaire en matière judiciaire.

2. Un certain nombre d'arrêts récents soulignent, dans le même sens, la nécessité de prendre en considération le délai raisonnable dans lequel les poursuites doivent être engagées. La Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE a ainsi considéré : « *La poursuite de certaines infractions jusqu'à 6 ans après les faits incriminés fait que la défense n'est plus en mesure de reconstruire adéquatement les événements et les pièces en raison du temps écoulé et soulève également des questions quant à l'efficacité de la sanction à infliger pour des infractions commises plusieurs années auparavant* » [(3)]. Le dépassement du délai raisonnable n'entraîne pas la nullité ou l'extinction de l'action disciplinaire, mais doit être pris en considération dans la détermination éventuelle de la mesure de la peine. Lors de la fixation du délai raisonnable, il convient aussi, le cas échéant, de tenir compte du délai durant lequel les instances disciplinaires n'étaient pas valablement constituées par suite d'un renouvellement tardif. Cela constitue un fait du prince dans le chef de l'Institut. Des délais de deux ans et demi et de six ans entre l'instruction et l'entame des poursuites devant les instances disciplinaires, ont été considérés comme un dépassement manifeste du délai raisonnable [(4)].

(1) Cass. fr. 23 avril 1839, S., 1839, I, p. 472.

(2) J. Godefroid, « De bedrijfsrevisor en de tuchtregeling », dans *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, IRE, 1996, p. 154-155 ; J. Sace, « Autonomie de l'action disciplinaire », *Rev. dr. ULB*, 1991, p. 17 ; W. Van Hauwaert, « Interférences des actions publiques et disciplinaires », *Rev. dr. Pénal*, 1970-71, n° 7, p. 482 ; voir également P. Vandernoot, « La faute et la sanction disciplinaire dans le droit disciplinaire de la fonction publique », *Rev. Dr. ULB*, 1991, n° 6, p. 66 (récemment des dispositions légales ont été adoptées en matière de prescription dans le droit disciplinaire administratif).

(3) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0278/04/N.

(4) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 10 août 2005, n° 0252/04/F.

Ann. 12

§2. PROCEDURE DISCIPLINAIRE

A. Les instances disciplinaires ne peuvent infliger de sanctions disciplinaires, lorsque celles-ci sont déjà prévues dans le cadre de la procédure d'injonction de l'article 18*quater* de la loi du 22 juillet 1953?

3. Lorsque le Conseil de l'Institut a connaissance du fait qu'un réviseur d'entreprises a un comportement contraire au prescrit de l'article 18*ter* de la loi du 22 juillet 1953, il lui enjoint de mettre un terme à la situation incriminée dans le délai déterminé par le Conseil. Si le réviseur n'y donne pas suite de manière satisfaisante dans le délai octroyé, le Conseil peut renvoyer le cas à la Commission de discipline. Celle-ci peut interdire au réviseur d'accepter certaines missions nouvelles ou exiger qu'il se démette, dans les délais qu'elle fixe, de certaines missions qu'il a acceptées jusqu'à ce qu'il ait mis un terme à la situation incriminée. Les articles 19, 20 §§ 2 à 5, 20*bis*, 21 et 22 s'appliquent de la même manière (art. 18*quater* de la loi du 22 juillet 1953).

Le Conseil avait imposé à un réviseur qu'il se démette de la fonction d'administrateur qu'il occupait dans une société commerciale et pour laquelle il n'avait pas obtenu l'autorisation de l'Institut. Le réviseur ayant répondu qu'il s'agissait d'une société patrimoniale, le Conseil somma ensuite l'intéressé à plusieurs reprises de mettre un terme à sa fonction, avant de renvoyer finalement le cas devant la Commission de discipline sur pied de l'article 18*quater* de la loi du 22 juillet 1953. Lorsque le dossier était traité par la Commission de discipline, le réviseur avait toutefois régularisé sa situation. Le Conseil souhaita cependant que l'affaire soit retenue et demanda à la Commission de discipline d'infliger une sanction disciplinaire en vertu de l'article 18*quater* pour refus d'obtempérer à une injonction du Conseil.

La Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE a estimé qu'elle ne pouvait infliger une sanction disciplinaire quand elle est saisie dans le cadre de la procédure d'injonction au sens de l'article 18*quater*. L'article 19*bis* de la loi du 22 juillet 1953 n'est pas repris dans la liste des articles trouvant à s'appliquer pour la procédure d'injonction. Cet article définit précisément les bases sur lesquelles une sanction disciplinaire peut être infligée. Cela vaut d'autant plus que l'article 20, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 ne trouve pas non plus à s'appliquer pour la procédure d'injonction [(1)].

Cette décision est frappée d'appel.

B. Procédure et garanties procédurales devant la Commission de discipline et la Commission d'appel

1. *Caractère non-contradictoire de la procédure disciplinaire à l'égard de l'Institut*

4. Bien que la nature contradictoire constitue une garantie procédurale, implicitement exigée par l'article 6, § 1 de la CEDH, la procédure disciplinaire n'est pas tout à fait contradictoire, du moins en ce qui concerne l'Institut. Bien qu'étant en quelque sorte la partie demanderesse dans le cadre de la procédure disciplinaire,

(1) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 28 novembre 2005, n° 0254/04/F. Le Conseil de l'IRE a interjeté appel de cette décision.

l'Institut ne doit pas être invité devant la Commission de discipline ou la Commission d'appel. La partie qui se défend devant la Commission de discipline n'est par ailleurs pas tenue de communiquer à l'Institut ses conclusions en défense ni les documents dont elle souhaite faire usage dans le cadre de la procédure disciplinaire.

5. Le caractère non-contradictoire connaît cependant deux exceptions notables.

6. Le rapport du Conseil de l'Institut peut faire état d'une demande expresse d'être entendu au cours des débats de la Commission de discipline ou, le cas échéant, de la Commission d'appel. Dans ce cas, le Conseil désigne un de ses membres qui le représentera. Ce membre doit être invité à chacune des audiences. Il peut être accompagné d'un avocat (art. 34, alinéa 1 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). Le membre ne peut cependant pas se faire représenter par un avocat. Le représentant du Conseil doit donc être présent lors de chaque audience, même s'il donne la parole à l'avocat qui l'assiste. L'article 34 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'interdit pas au membre du Conseil concerné ou à l'avocat du Conseil de déposer une note écrite. Dans la mesure où une telle note ne constitue pas le rapport du Conseil au sens de l'article 20, § 2, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953, elle ne peut pas saisir la Commission de discipline de nouveaux faits ni contenir de compléments concernant la violation d'autres dispositions légales, réglementaires ou disciplinaires [(1)].

La Commission de discipline et la Commission d'appel peuvent à tout moment demander au Conseil de l'Institut un complément de rapport destiné à les éclairer sur les faits mentionnés dans le rapport initial (art. 34, alinéa 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). Une telle demande complémentaire peut s'avérer nécessaire à la lumière des droits de la défense, lorsque l'enquête doit être complétée. Les instances disciplinaires doivent toutefois veiller, par une demande de complément de rapport, à ne pas se substituer au Conseil, auquel il revient en principe d'initier l'action disciplinaire [(2)].

2. *Impartialité de la composition de la Commission de discipline : un membre de la Commission de discipline avait été associé pendant plusieurs années avec le réviseur ayant introduit la plainte*

7. Une suspension de quinze jours a été infligée dans le cadre d'une plainte introduite par un réviseur qui (par le passé) avait été associé pendant vingt ans avec un réviseur membre de la Commission de discipline et qui ne s'était pas récusé. Le réviseur en question faisait appel de cette décision et demandait son annulation en vertu de la violation du droit à un procès équitable. La Commission d'appel estima l'appel fondé, pas tant en raison d'une violation de l'article 6, § 1 de la CEDH, étant donné que l'instance judiciaire supérieure contrôlant l'instance de niveau inférieur (en l'occurrence la Commission d'appel) avait bien respecté la

(1) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 10 mars 2005, n° 0252/04/F.

(2) N.D., « L'action disciplinaire, une procédure sui generis – Quelques réflexions, suscitées par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1995 en cause x, réviseur d'entreprises c/I.R.E. », *T.B.H.*, 1995, p. 961.

disposition susdite, mais en vertu du principe de droit général (complémentaire), reconnu par la Cour de cassation, de l'indépendance et de l'impartialité du juge. Cette impartialité exige qu'un membre d'un tribunal dont on peut raisonnablement attendre un manque d'impartialité doit se récuser [1].

Dans un autre cas, la Commission d'appel a rejeté l'argument fondé sur l'impartialité invoqué sur base du fait que le réviseur concerné aurait eu un litige avec un membre de la Commission de discipline. La Commission d'appel estima qu'il y avait lieu de faire usage de la possibilité de récuser un membre de la Commission de discipline conformément à l'article 828 du Code judiciaire. Il y avait lieu de le faire avant le commencement de la plaidoirie [2].

C. Décisions de la Commission de discipline / Commission d'appel

1. *Mise à charge de l'Institut des frais d'avocats d'un réviseur acquitté par les instances disciplinaires ?*

8. Dans une procédure, un réviseur qui avait été renvoyé devant la Commission de discipline formait une demande reconventionnelle contre le Conseil, en vue de voir condamner celui-ci au paiement des honoraires et des frais de défense. La Commission de discipline observa tout d'abord que le Conseil est un organe de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, lequel supporte la responsabilité finale du fonctionnement de ses organes. Il s'ensuit que seul l'Institut peut faire l'objet de poursuites.

En outre, il n'existe aucune disposition légale qui, en cas d'une éventuelle action au pénal ne conduisant pas à une condamnation, accorde au prévenu acquitté un droit à l'indemnisation par l'instance poursuivante des frais de sa défense. Les décisions de jurisprudence existantes concernent uniquement la mise à charge des frais de défense dans des affaires purement civiles fondées sur des bases strictement contractuelles [3].

2. *Début de la suspension*

9. Par le passé, la question de savoir quand une sanction disciplinaire de suspension commence à courir s'était posée à plusieurs reprises. Cette question a été traitée dans deux dossiers : dans un premier cas, un réviseur souhaitait renoncer explicitement à un pourvoi en cassation pour que la suspension prenne cours aussi rapidement que possible ; dans un deuxième dossier, un confrère souhaitait, pour des raisons de principe, que la suspension prenne cours malgré l'appel. De manière à pouvoir répondre aux questions ainsi posées, le Conseil a soumis la question au Procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles. Selon lui, le problème de la prise d'effets d'une sanction disciplinaire, et singulièrement la peine de suspension, doit être tranché, d'une part, à la lumière des dispositions légales et, d'autre part, selon une règle d'usage général s'appliquant à tous les cas et à laquelle il ne peut être dérogé pour un cas particulier. Cela signifie que la sanction commence à courir à l'expiration du délai d'appel, tant pour la partie concernée que pour le Procureur général. Le Procureur général près la Cour d'appel estime également

(1) Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 juin 2005, n° 0229/03/F.
(2) Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 juin 2005, n° 0279/04/F.
(3) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0278/04/N.

qu'il n'appartient pas au réviseur d'entreprises sanctionné de décider à partir de quel moment la peine qui lui a été infligée commence à courir [1].

10. Une décision de la Commission de discipline du 16 novembre 2004 inflige à un réviseur une suspension de 8 jours. Cette décision lui est signifiée par lettre recommandée datée du 16 novembre 2004. À l'expiration du délai d'appel, l'intéressé est enjoint le 17 décembre 2004 d'observer strictement la sanction qui lui a été infligée. L'intéressé répond qu'il n'envisageait pas de faire appel de la décision de la Commission de discipline, de sorte qu'il n'a pas attendu la fin du délai d'appel et a purgé sa suspension du 17 au 24 novembre 2004. La suspension ne prend toutefois cours que le lendemain de l'expiration du délai d'appel, en l'occurrence le 17 décembre. Le réviseur en question a alors été de nouveau renvoyé devant la Commission de discipline, sans que le Conseil n'insiste pour qu'une sanction supplémentaire soit prononcée. La Commission de discipline estimait qu'aucune sanction complémentaire ne devait être infligée à l'intéressé, étant donné que les faits trouvaient leur origine dans la négligence de celui-ci et une méconnaissance des dispositions qui régissaient son appel, mais aussi d'un concours de circonstances qui excuse en partie l'infraction [2].

§3. QUI RELEVE DU DROIT DISCIPLINAIRE ?

A. Sociétés de révision à dater de leur inscription

11. En principe, les faits datant d'une période durant laquelle un réviseur d'entreprises, à présent inscrit au tableau de l'Institut, n'avait pas encore cette qualité ne peuvent pas donner lieu à une sanction disciplinaire. Ces faits peuvent néanmoins être pris en considération lorsqu'ils ont pu produire des effets durant la période où le réviseur d'entreprises était inscrit au tableau et qu'ils n'étaient pas connus au moment de ladite inscription.

Une société de révision était poursuivie parce que des honoraires lui avaient été refacturés pour des services prestés par un réviseur personne physique, à un moment où cette société de révision n'était pas encore inscrite, de sorte qu'elle a ainsi fourni des services illicites en qualité de société de révision. Qui plus est, il était reproché à la société en question d'avoir introduit tardivement une demande d'inscription au tableau des membres de l'IRE (après avoir été sommée de le faire à plusieurs reprises). La Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE a jugé que la société de révision nouvellement inscrite ne pouvait être poursuivie pour non-inscription (antérieure). Au moment de l'inscription, les faits mis à sa charge étaient déjà connus du Conseil. L'inscription n'a donc pas pu intervenir sans qu'il y soit porté attention. Les éventuels effets subséquents des faits mis à charge datent d'avant l'inscription de sorte qu'en toute hypothèse, à supposer qu'ils aient existé, ils pouvaient être pris en en considération par le Conseil [3].

(1) IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 63-64.
(2) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 6 septembre 2005, n° 0291/05/N.
(3) Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1 avril 2005, n° 0243/04/N et 0276/04/N.

B. Applicabilité de l'article 132 du Code des sociétés aux infractions disciplinaires ?

12. L'article 132 du Code des sociétés prévoit que chaque fois qu'une mission de révision est confiée à une société de révision, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant qui sera chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. Cette société est civilement et solidairement responsable avec le représentant permanent ainsi désigné. On ne peut pas déduire de cette disposition que le réviseur qui succède à un confrère en qualité de représentant permanent serait personnellement et solidairement responsable des erreurs de son prédécesseur. En tout cas, l'article 132 du Code des sociétés ne déroge pas à l'article 19*bis* de la loi du 22 juillet 1953 en vertu duquel des peines disciplinaires ne peuvent être infligées qu'aux réviseurs qui ont manqué à leurs obligations professionnelles dans l'exercice de leurs missions de réviseur d'entreprises ou dans l'exercice d'activités compatibles avec elles, ou qui ont manqué aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession [(1)].

§4. OBLIGATIONS DEONTOLOGIQUES FONDAMENTALES

A. Obligation d'inscription d'une société de révision

1. *Désignation d'un réviseur personne physique en qualité de commissaire mais refacturation à une société non-agréée (dont le nom était également utilisé vis-à-vis de tiers)*

13. Un réviseur a été condamné à une sanction disciplinaire, parce qu'il avait exercé un certain nombre d'activités révisorales par le biais d'une société non-agréée. En l'espèce, le réviseur avait introduit en date du 19 octobre 1994 une demande de reconnaissance pour une SPRL unipersonnelle agissant en tant que société de révision. Bien que le Conseil de l'Institut n'ait pas donné son accord et ait exigé des modifications statutaires, une déclaration sur l'honneur produite en 1997 indiquait que le réviseur en question déployait bien des activités révisorales avec la personne juridique non inscrite au tableau de l'IRE. En octobre 1997, la situation irrégulière et la nécessité de modifications statutaires pour répondre au cadre réglementaire furent portées à la connaissance du réviseur. Suivirent alors, en 1997, 1998, 1999 et 2003 des rappels répétés, des injonctions de régularisation, une interdiction du Conseil de l'IRE d'encore utiliser le nom de famille comme dénomination sociale, une audition par la Commission de surveillance, après quoi l'introduction d'un dossier d'agrément fut à nouveau sollicitée à plusieurs reprises. Il en a été déduit que le réviseur avait fait preuve d'un manque de collaboration total et prolongé. Finalement, la société fut reconnue le 7 juin 2004 mais il fut décidé, dans le même temps, de renvoyer le dossier devant la Commission de discipline.

L'exercice d'une activité révisorale par une société de révision non-agréée, a été considéré par la Commission de discipline comme un manquement aux principes de dignité et de probité qui forment la base de l'exercice de la profession. Le fait qu'une société a porté le titre de réviseur d'entreprises de manière illicite, a été

(1) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 10 mars 2005, n° 0252/04/F.

désignée en qualité de commissaire et a établi des rapports de commissaire constituait une circonstance aggravante. En l'occurrence, il fut également constaté que le réviseur intervenait en qualité de commissaire en tant que personne physique et opérait en tant que tel comme réviseur, mais sur le papier à lettre de la société. Cette façon de procéder est source de confusion, tant au niveau des sociétés concernées qu'auprès des tiers. Cela rend impossible tout contrôle visant à déterminer qui a effectivement délivré le rapport, dans la mesure où la personne physique et la société portent le même nom et où le réviseur est le gérant unique de la société. La Commission de discipline a infligé au réviseur et à la société de révision une suspension de deux mois. Au moment de déterminer la mesure de la peine, il a été tenu compte du fait que les accusations établies ne résultaient pas d'une intention malveillante mais d'un excès de nonchalance, du fait que l'intéressé n'avait pas encouru précédemment de sanction disciplinaire, et du fait que l'intéressé ne visait, ni n'a généré, aucun avantage financier [(1)].

En appel, la suspension fut ramenée à 8 jours. De nouveaux éléments d'information révélaient que le réviseur personne physique avait bien exercé le mandat de réviseur en son nom propre, mais que les coûts et honoraires y afférents avaient été facturés à la société. Dans sa correspondance avec l'Institut, le réviseur utilisait la dénomination de la société. Chaque fois, le réviseur avait déclaré les honoraires perçus par la société à des fins fiscales et pour les besoins de la cotisation variable annuelle. L'Institut les a également pris en considération pour établir ladite cotisation. On ne saurait dès lors aisément soutenir que l'Institut a été gêné dans l'efficacité de son contrôle. Une confusion a toutefois été créée vis-à-vis des tiers. Ceux-ci pensaient avoir confié le mandat de commissaire à la société du réviseur, alors que celle-ci n'assurait que la facturation des honoraires associés à la fonction. Ils ont dès lors mentionné des données erronées dans des documents et publications officiels [(2)].

2. *Désignation d'une société non-agréée en qualité de commissaire, mais exercice du mandat de commissaire par un réviseur personne physique*

14. Dans un autre cas, une société non-agréée avait été désignée en qualité de commissaire. Le réviseur avait été enjoint à plusieurs reprises de régulariser le dossier de la société concernée, mais son absence de réaction ou sa réaction très tardive avaient différé ladite régularisation pendant plusieurs années. Une telle attitude traduit un manque de respect à l'égard de l'Institut qui avait néanmoins communiqué patiemment et obligeamment toutes les mesures relatives à la régularisation. Il apparut finalement que le réviseur en question signait tous les rapports de commissaire en son nom personnel, nonobstant le fait qu'ils étaient établis au nom de la société qui ne disposait pas de la qualité de réviseur d'entreprises, en violation de l'article 130 du Code des sociétés. Cette situation crée une confusion

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 octobre 2004, n° 0243/04/N et n° 0276/04/N.

(2) Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1 avril 2005, n° 0243/04/N et n° 0276/04/N ; Comparez, dans le même esprit : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 janvier 2005, n° 0231/03/N (« *L'utilisation croisée de différentes sociétés crée une confusion vis-à-vis des tiers et certainement au niveau des instances de contrôle. Elle donne une image négative de la profession de réviseur d'entreprise vis-à-vis du monde extérieur. Elle constitue un manquement aux principes de dignité, de probité et de délicatesse* »).

Ann. 12

auprès des tiers et donne une image négative de la profession de réviseur d'entreprises vers l'extérieur. Elle empêche en outre le contrôle légal des instances concernées et ouvre la porte à des abus [1].

B. Obligation de respect des dispositions du Code des sociétés

1. *Non-dépôt des comptes annuels de la société (de révision)*

15. Un réviseur est tenu de vérifier le respect du droit des sociétés et du droit comptable (art. 144 du Code des sociétés). La dignité de la profession est notamment conditionnée par la respectabilité de ses membres. Dans cette optique, on ne peut tolérer qu'un membre d'un groupe professionnel devant veiller au strict respect du droit des sociétés foule lui-même aux pieds le Code des sociétés ou la législation comptable [2]. Le réviseur a dès lors une fonction d'exemple dans ce domaine. Lors de la détermination de la mesure de la peine, on tiendra dès lors compte du fait que le réviseur doit certainement être au fait de ses obligations en la matière [3].

16. Dans un cas où un dépôt tardif des comptes annuels auprès de la BNB avait été constaté, tant la société de révision concernée que le gérant furent renvoyés devant la Commission de discipline. La Commission de discipline estima que les articles 91 et 98 du Code des sociétés imposent des obligations au gérant et à l'administrateur de la société, en tant qu'organe, mais pas à la société proprement dite. Ce qui est du reste logique. Une société ne peut en effet fonctionner qu'au travers ses organes et ne peut agir d'elle-même. En outre, le fait de sanctionner à la fois le gérant et la société constituerait, d'après la Commission de discipline, une double sanction d'une même infraction. La Commission de discipline a dès lors estimé que l'accusation n'était pas établie dans le chef de la société [4].

2. *Non-dépôt par la société contrôlée du rapport de gestion et du rapport de commissaire*

17. Le Conseil de l'Institut accorde une importance particulière, depuis plusieurs années, à la mise à disposition des informations comptables et au respect des obligations imposées par le législateur belge relatives au dépôt des comptes annuels [5].

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 janvier 2005, n° 0253/04/N et 0259/04/N (suspension de deux mois tenant compte d'une réprimande antérieure, d'un excès de nonchalance mais aussi de l'absence d'intention malveillante ; il fut aussi constaté dans ce dossier que le réviseur avait omis de répondre à la demande de communiquer une déclaration sur l'honneur).

(2) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 29 août 2000, n° 0153/99/F ; IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 196.

(3) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0288/05/N.

(4) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0288/05/N (suspension de huit jours pour réviseur personne physique).

(5) Voy. en ce sens IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 74-78 ; IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 144-145 et IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 94-95.

Le réviseur d'entreprises joue un rôle actif en ce qui concerne les sociétés soumises au contrôle d'un réviseur. Conformément au prescrit des normes générales de révision (3.16.4), il appartient au réviseur de veiller au respect des règles relatives à la publication des comptes annuels. Lorsque les états financiers ne sont pas disponibles dans le délai prévu, il revient au réviseur de prendre les mesures qui s'imposent, à savoir la rédaction d'un rapport de carence adressé à l'assemblée générale.

Un réviseur était poursuivi pour ne pas avoir, à tort, rédigé un rapport de carence alors que le rapport de gestion et le rapport de commissaire n'étaient pas déposés dans les délais. La Commission de discipline constate cependant, que les comptes annuels, conformément à l'article 92 du Code des sociétés, se composent du bilan, du compte de résultats et de l'annexe. Le rapport de gestion et le rapport de commissaire n'en font pas partie, si bien que le réviseur ne peut être poursuivi pour n'avoir pas respecté la recommandation du 6 septembre 1996 sur le contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés (*Vademecum* 1999, p. 560) ainsi que les normes générales de révision [1].

3. *Production tardive du rapport de commissaire*

18. Dans un cas, il a été constaté qu'un réviseur a produit son rapport de commissaire après l'assemblée générale. Il s'agit d'une infraction volontaire des prescriptions légales auxquelles le rapport de commissaire doit répondre et il s'agit en conséquence d'une infraction grave. Au regard de la tardiveté des poursuites et du fait que le réviseur termine sa carrière, seule une réprimande a été prononcée [2].

4. *Continuité de la société*

1) Obligation de mentionner l'absence de motivation d'une application des règles comptables de continuité

19. Une société affichait au passif une perte reportée de 32.578.000 BEF. En pareil cas, le Conseil d'administration devait, dans son rapport de gestion annuel, justifier l'application ultérieure des règles d'évaluation, telles que retenues dans l'hypothèse de la continuité de l'entreprise, conformément à l'article 96, 6° du Code des sociétés. Le Conseil d'administration n'a cependant jamais établi de rapport de gestion définitif et le projet de rapport de gestion non déposé ne contenait aucune motivation concernant l'applicabilité future des règles comptables de continuité. En pareil cas, le commissaire concerné devait au moins formuler une réserve adéquate portant sur la problématique de la continuité et partant, ledit commissaire ne pouvait produire une attestation sans réserve [3].

(1) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 10 mars 2005, n° 0279/04/F.
(2) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 2 avril 2004, n° 0252/04/F.
(3) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 janvier 2005, n° 0231/03/N (suspension d'un mois tenant compte de l'absence d'intention malveillante, ainsi que du fait que le réviseur concerné avait utilisé négligemment plusieurs dénominations pour une même société professionnelle et avait ainsi participé de manière insuffisamment transparente à l'activité sociale et économique).

2) Société en difficultés – maintien d'une attestation sans réserve ?

20. L'article 96, 6° du Code des sociétés oblige le Conseil d'administration de justifier la continuité de l'entreprise dans le rapport de gestion (i) dès que le bilan fait apparaître des pertes reportées, ou (ii) lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice. Dans une société qui ne se situe pas dans ce cas de figure, un mois après la production d'une attestation sans réserve, le réviseur adressa au Conseil d'administration une lettre (26 mars 2002) dans laquelle il avertissait la société que la continuité pouvait être compromise et qu'il y avait lieu de débattre des mesures à prendre. Le réviseur fut renvoyé devant la Commission de discipline parce que, nonobstant la tenue de l'assemblée générale le 31 mai 2002, il avait maintenu son attestation sans réserve malgré les remarques formulées dans sa lettre au Conseil d'administration.

La Commission de discipline souligne que l'intervention du réviseur doit être comparée à l'attitude du commissaire diligent placé dans les mêmes circonstances. Ce n'est pas ici la faillite ultérieure qui importe, mais les données telles qu'elles étaient connues au moment de la prise de décision ou au moment où la prise de décision aurait dû avoir lieu. Le réviseur avait agi de manière correcte en envoyant une lettre concernant l'application possible de l'article 138 du Code des sociétés. En pareil cas, il convient d'évaluer si le Conseil d'administration a effectivement donné suite à ce courrier. En l'occurrence, le réviseur se montra moins prudent pour ce qui est de la collecte des données et du suivi des mesures prises à la suite de sa lettre. Les notes nécessaires à cet égard faisaient défaut dans ses documents de travail. Pour cette raison, un avertissement a été infligé au commissaire [1].

C. Obligation du respect des normes générales de révision : la nécessité d'indiquer une réserve avec précision et clarté

21. En vertu du paragraphe 3.7. des normes générales de révision, le réviseur doit indiquer dans son rapport, avec précision et clarté, la réserve qu'il estime devoir formuler. Cette norme générale de révision reprend en fait l'article 144 *in fine* (entre-temps modifié) du Code des sociétés.

Dans un cas, le réviseur avait émis une réserve relative à l'existence d'un litige avec un soumissionnaire évincé, non provisionné dans les comptes annuels. Il est reproché au réviseur de ne pas avoir quantifié l'impact possible du litige. L'argument selon lequel la quantification de la réserve formulée relève de l'appréciation souveraine du réviseur a été rejetée ; lorsque le réviseur formule une réserve (ce qui relève de son pouvoir d'appréciation), elle doit être justifiée avec clarté et précision.

Le réviseur avait mentionné dans son rapport que « *comme en 2000* » il n'y a pas eu de confirmation des soldes ni de confirmations des avocats, alors qu'en 2000, il avait délivré une attestation sans réserve. Ensuite, il affirmait que les informations contenues dans les annexes étaient adéquates « *pour autant que les corrections demandées soient passées* ».

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 6 septembre 2005, n° 0286/05/N.

Ces observations étaient en fait un plaidoyer pro domo et une réponse aux motifs invoqués en vue de sa révocation forcée en qualité de commissaire. En l'espèce, le rapport n'était certainement pas clair et précis. En ce qu'elles constituent une atteinte à la crédibilité erga omnes du rapport de commissaire, une peine disciplinaire consistant en une suspension de 15 jours a été prononcée [(1)]. En degré d'appel, cette sanction a été ramenée à une réprimande car les remarques visées avaient été consignées dans un courrier adressé aux membres du conseil d'administration aguerris à la comptabilité et au fait que le réviseur concerné n'avait encouru aucune sanction disciplinaire dans le passé [(2)].

D. Obligation de respect d'une recommandation (facultative) de l'Institut contenue dans le Vademecum (concernant la fixation des honoraires dans une lettre de mission particulière)

22. Un réviseur faisait l'objet de poursuites disciplinaires parce qu'il n'avait pas observé la recommandation contenue dans le Vademecum de l'IRE (*Vademecum*, 2002, p. 579-580 ; actuellement *Vademecum*, 2005, p. 370) concernant les honoraires relatifs à des missions autres que celle de commissaire, à savoir les missions particulières prévues par le Code des sociétés (en l'occurrence une mission de fusion) : « *les honoraires relatifs à ces autres missions ne doivent pas être fixés au début de la mission mais il est préférable d'établir une lettre de mission pour fixer clairement la portée de l'engagement et informer au moins préalablement le client de la manière dont les honoraires seront calculés* ».

La Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE a jugé comme suit. On ne peut pas attribuer à la terminologie « *il est préférable* » la valeur juridique d'une « *norme* », ni d'une « *recommandation* ». Le texte susdit n'a pas en effet été édicté comme tel par le Conseil de l'IRE. Son application ne peut donc être réclamée par le Conseil. Le souhait susdit du Conseil mérite certes compréhension et respect, mais la non-exécution peut difficilement être considérée comme punissable. Cela vaut également pour la formulation donnée par le Conseil : « *Il est hautement souhaitable de présenter au client une évaluation du coût d'une mission, en précisant que cette évaluation n'est pas contraignante. Lorsqu'il (le réviseur) a appliqué cette procédure, il devrait porter à la connaissance du client tout événement nouveau susceptible d'entraîner une augmentation des coûts des travaux au-delà d'un pourcentage convenu* ». L'utilisation de la mention « *lorsqu'il (le réviseur) a appliqué cette procédure...* » laisse clairement entendre que ladite procédure est facultative. Les charges avancées par l'IRE peuvent donc être difficilement retenues [(1)].

E. Indépendance : participation à la gestion d'entreprises

23. Un réviseur d'entreprises ne peut exercer des fonctions d'administrateur ou de gérant dans une société commerciale ou dans une société qui a pris la forme juridique d'une société commerciale, sauf lorsque ces fonctions lui sont confiées par un tribunal (art. 7*bis*, 2° de la loi du 22 juillet 1953). La seule exception à cette interdiction concerne les sociétés professionnelles et interprofessionnelles. Par

Ann. 12

(1) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 10 mars 2005, n° 0279/04/F.
(2) Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 25 novembre 2005, n° 0279/04/F.
(3) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0278/04/N.

sociétés professionnelles, on entend les sociétés de révision (civiles) inscrites au tableau des membres de l'IRE.

24. En outre, la participation directe ou indirecte à la gestion de toutes entreprises, telles que définies à l'article 1 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité [...] des entreprises, est interdite à l'exception des sociétés professionnelles, ainsi que des sociétés interprofesionnelles admises par le Conseil de l'Institut (art. 4 de l'A.R. 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

Un réviseur d'entreprises avait pour le compte d'une SPRL (ayant le conseil aux entreprises comme objet statutaire) signé un contrat de travail liant la société à un membre du personnel. Le réviseur affirma devant la Commission de discipline qu'en signant un contrat de travail pour le compte de la SPRL, il n'exerçait pas un mandat de gestion, puisqu'il avait signé ledit contrat à la demande et pour compte du gérant de la société concernée. Il s'agissait d'après lui d'un mandat spécifique unique. La Commission de discipline constata cependant que le réviseur en question avait signé ce contrat en nom propre et qu'en aucun cas, il n'avait adjoint la mention « *pour compte de* » à sa signature. De ce fait, il a en tout cas, vis-à-vis du cocontractant et de tous tiers, donné l'impression qu'il était intervenu en qualité d'administrateur habilité, alors que tel n'était pas le cas. Le fait qu'il s'agisse ou non d'une mission unique n'a pas été retenu comme un élément pertinent en l'espèce [1].

F. Obligation de dignité

1. *Caractère inapproprié des termes employés*

1.1. Caractère inapproprié des termes employés à l'égard d'une institution publique

25. Un réviseur écrit à trois institutions publiques pour s'en faire connaître dans la perspective de missions futures éventuelles, avec « *prière formelle* » de le faire figurer sur la liste des fournisseurs contactés en cas d'adjudication publique. Il demande aussi aux institutions contactées de lui communiquer les raisons légales d'un refus éventuel. En annexe, il joint également un dossier légal reprenant les informations le concernant.

Le Conseil expose qu'il ne considère pas cette démarche épistolaire comme une infraction en soi, mais incrimine davantage le style et le contenu de cette correspondance.

Le Conseil se dit en effet troublé par le fait que :

1°) le réviseur prie « *formellement* » les institutions de le faire figurer sur la liste des fournisseurs, alors que ces institutions ne sont pas tenues d'établir une telle liste ;

2°) l'indication que son dossier annexé est le dossier « *légalement requis* », alors qu'un tel dossier n'est seulement légalement requis qu'en cas de soumission effective dans le cadre d'un marché public ;

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0288/05/N (suspension de huit jours, compte tenu du dépôt tardif des comptes annuels auprès de la BNB par une société de révision).

3°) le réviseur demande à ces institutions de lui communiquer les raisons d'un éventuel refus d'inscription sur la liste, étant donné que l'établissement d'une liste n'est pas obligatoire et qu'il n'existe pas davantage d'obligation de motivation ;

4°) ce qui précède peut être ressenti comme une menace par les institutions concernées, ce qui est indigne d'un réviseur d'entreprises.

La Chambre néerlandophone de la Commission de discipline a estimé que les charges n'étaient pas établies pour les raisons suivantes [1].

1°) *Prière formelle de le faire figurer sur une liste de fournisseurs*

26. S'il n'est pas question d'une liste officielle de candidats, légalement requise, il convient, d'après la Commission de discipline, de partir du principe que les administrations publiques disposent probablement des coordonnées d'un certain nombre de candidats et qu'elles peuvent utiliser ces informations lors des adjudications susdites. Si ce n'était pas le cas, les institutions publiques concernées devraient alors, en cas d'adjudication, solliciter certains candidats au hasard sans disposer de la moindre information à leur propos. Lorsque le réviseur en question écrit à diverses institutions pour s'en faire connaître dans la perspective d'éventuelles missions futures, on ne peut pas considérer la prière « *formelle* » d'être repris sur « *la liste* » comme étant un comportement indigne. Les termes utilisés peuvent certes paraître agressifs, ce qui a suscité quelque mauvaise humeur au sein des institutions concernées, et cela pouvait sans doute être évité en leur préférant une demande « *polie* » de figurer dans la « *base de données* » des soumissionnaires potentiels.

Le terme « *formel* » n'a pas tout à fait la connotation agressive supposée qui lui est souvent attachée dans l'usage courant (voir aussi en matière fiscale : une réclamation formelle, c'est-à-dire une réclamation introduite dans les règles et partant, recevable et valable).

2°) *Notification des raisons du refus d'inscription*

27. Dans ce cas, la Commission de discipline a estimé que par cette communication, le réviseur en question voulait seulement s'assurer que les informations le concernant seront prises en compte lors des adjudications futures et des raisons éventuelles pour lesquelles ce ne serait pas le cas. En l'occurrence, on pourrait tout au plus reprocher au réviseur concerné une certaine méfiance à l'égard des institutions sollicitées dans le sens où, malgré son courrier, elles en feraient fi lors d'une adjudication parce qu'elles ont déjà connaissance de certains candidats. La Commission de discipline a cependant estimé que cette formulation, par laquelle l'intéressé entend visiblement signaler aux institutions contactées qu'il prend très au sérieux sa candidature pour les adjudications futures, ne pouvait pas être considérée comme indigne.

3°) *Communication du dossier « tel que légalement requis »*

28. En communiquant le dossier légalement requis, l'intéressé anticipe sur la nécessité de communiquer un dossier, tel que légalement requis, dans le cas d'une soumission effective dans le cadre d'une adjudication. En fait, la transmission d'un

Ann. 12

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0278/04/N.

dossier complet résulte de l'objectif poursuivi par l'intéressé, à savoir convaincre l'institution contactée de ses compétences et de sa capacité à se voir accorder certaines missions, et de lui donner au moins la chance de pouvoir soumissionner à cet effet. Il ne peut dès lors être fait grief au réviseur de décrire son dossier comme étant celui qui est légalement requis. Le dossier répondait bien, au vu de sa composition, aux exigences légales d'un dossier à présenter en cas de soumission effective, de sorte qu'il peut, d'un point de vue strictement linguistique, être décrit comme tel. La formulation « *tel que légalement requis en cas de soumission* » aurait sans doute été plus heureuse et aurait provoqué moins de suspicion, mais on peut difficilement parler d'une expression inadaptée, et certainement pas indigne.

1.2. Caractère inapproprié des termes employés à l'égard de clients

29. Un réviseur signale, « *en concertation avec le parquet* », à un client, un certain nombre de modifications dans la législation sur les sociétés, en terminant sa lettre par la mention « *nous apprécierions que vous vous efforciez de respecter les nouvelles dispositions légales* ». Par cette mention, le réviseur insinue que la société ne le faisait visiblement pas. De telles menaces et insinuations sont de nature à inquiéter le client inutilement ou par avance, et il a dès lors été considéré qu'elles ne cadraient pas avec l'obligation de dignité, de délicatesse et de discrétion du réviseur [(1)].

2. *Interdiction de mentionner les clients publiquement ou dans des brochures*

30. L'article 27 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 stipule : « *... Sans préjudice aux rapports qui doivent être publiés en application de la loi, le réviseur d'entreprises ne peut pas évoquer publiquement ou dans des brochures le nom d'un de ses clients. Dans des cas exceptionnels, il peut être dérogé à cette règle avec l'autorisation du client, ainsi que du Président de l'Institut.* »

Dans le cas décrit sous le paragraphe 25 *supra*, un réviseur avait écrit à trois institutions publiques en leur demandant de le reprendre dans la liste des fournisseurs auxquels l'organisation d'une adjudication publique était communiquée. Dans le modèle de dossier joint en annexe, le réviseur avait fourni trois noms de clients en guise de référence, avec l'accord des clients concernés, mais sans celui du Président de l'IRE.

La Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE a tout d'abord estimé que le dossier transmis aux institutions pouvait difficilement être considéré comme une « *brochure* » ou comme une « *évocation publique* » du nom de ses clients. En effet, une brochure est un instrument plutôt publicitaire ou informatif que l'on communique normalement à un grand nombre d'intéressés potentiels. Dans le cas d'espèce, le réviseur n'avait transmis un dossier personnel qu'à trois institutions dans un but bien précis, de sorte que l'on ne pouvait donc pas parler d'une brochure. L'envoi d'une lettre à trois institutions bien définies et nommément désignées ne peut pas davantage être considéré comme une évocation « *publique* » des noms de ses clients. Évoquer publiquement signifie en effet faire savoir à quiconque peut ou veut l'entendre, sans aucune autre distinction.

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0278/04/N.

En outre, le texte de l'article 27 *in fine* est susceptible d'interprétation. Il y est en effet stipulé qu'il peut être dérogé à cette règle avec l'accord du client, ainsi que du Président de l'Institut. D'où l'on ne peut déduire de manière irréfutable que l'accord doit être à la fois obtenu du client et du Président, ou bien du client et, à défaut, du Président [(1)].

§5. OBLIGATIONS (PROFESSIONNELLES) VIS-A-VIS DE L'IRE

A. Obligation de paiement d'une cotisation de membre

31. En cas de paiement tardif de la cotisation annuelle, dont le montant et les modalités de perception sont fixés dans les règlements de l'Institut (art. 6 de la loi du 22 juillet 1953), le Conseil de l'IRE peut renvoyer un confrère devant la Commission de discipline. Le Conseil de l'IRE estime cependant que cette procédure doit rester exceptionnelle [(2)]. Le non-paiement (en temps voulu) de la cotisation de membre doit être considéré comme un « *manquement aux obligations professionnelles* », eu égard aux activités et coûts supplémentaires qui en résultent. Il constitue une violation des articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et aux articles 6 et 7 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises [(3)].

32. Le fait que les cotisations soient payées après le renvoi devant la Commission de discipline mais avant la décision de l'instance disciplinaire n'empêche pas qu'une sanction disciplinaire puisse encore être infligée. Le non-paiement concerne en effet des faits dûment commis et l'apurement ultérieur des montants dus n'élimine pas la sanctionnabilité disciplinaire des manquements [(4)]. Des avatars professionnels, tels que des contestations formulées par des clients au sujet d'un état d'honoraires [(5)] et les conséquences dommageables de délits dont le réviseur

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0278/04/N.

(2) IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 45 ; Comparez avec art. 14, § 2 de l'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-comptables (une action disciplinaire est entamée après trois mois).

(3) Commission d'appel de l'IRE, 10 mai 1995, n° 0078/93/F (réprimande) a réformé la mesure de la peine prononcée par la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 1993, n° 0078/93/F ; IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 152 (suspension d'un mois) ; Commission de discipline de l'IRE, 29 mai 1997, n° 0131/97/F (procédure par défaut - radiation) ; Commission de discipline de l'IRE, 29 janvier 1998, n° 0134/97/F (paiement tardif cotisation fixe – pour raison de récidive, suspension de quinze jours) ; Commission de discipline de l'IRE, 30 juin 1998, n° 0141/98/N ; IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 193 (paiement tardif des frais administratifs imputés pour paiement tardif, ainsi que des avances et quote-parts séminaires Institut – avertissement eu égard à des problèmes de liquidités temporaires) ; Commission de discipline de l'IRE, 28 décembre 2001, n° 0169/01/N (jugement par défaut – radiation) ; Commission de discipline de l'IRE, 28 décembre 2001, n° 0168/01/N ; Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 19 janvier 2005, n° 0280/04/F.

(4) Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 13 mai 2005, n° 0281/04/N ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 septembre 2005, n° 0284/04/N (suspension de quinze jours).

Ann. 12

(5) Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 13 mai 2005, n° 0281/04/N ; Comparez, dans le même esprit, avec : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 septembre 2005, n° 0293/05/N (avertissement).

d'entreprises a été la victime, ne sont pas, sauf cas de force majeure, des raisons suffisantes pour ne pas respecter l'obligation professionnelle en matière de paiement des cotisations de membre [1].

33. Les cotisations doivent être payées dans le mois qui suit l'appel adressé par le trésorier (art. 7 règlement d'ordre intérieur de l'IRE).

Il ressort de cette disposition que l'on ne peut pas faire l'objet de poursuites disciplinaires pour cause de paiement tardif de la cotisation de membre, lorsque qu'aucune preuve d'une invitation à payer ne peut être fournie par l'Institut [2].

Si par suite de l'absence de déclaration dans les délais, le montant de la cotisation variable ne peut être déterminé, les sommes dues sont productives au profit de l'Institut d'un intérêt fixé à 1% par mois civil prenant cours le premier jour du mois qui suit la lettre recommandée du trésorier mettant en demeure de déposer sans délai ladite déclaration (art. 7 de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE, tel que modifié par l'A.R. du 12 mars 2000) [3]. Le Conseil de l'IRE estime que l'imputation d'un intérêt pour paiement tardif, conformément au règlement d'ordre intérieur, constitue une sanction administrative, qui n'enlève rien au fait que les intéressés enfreignent le règlement d'ordre intérieur, en s'exposant ainsi à une procédure disciplinaire [4].

En ce sens, un avertissement a été infligé à un réviseur qui n'avait pas payé les intérêts moratoires (17,60 EUR) ainsi que les frais de mise en demeure (50 EUR) relatifs au paiement tardif de la cotisation fixe du premier semestre et de la contribution forfaitaire pour la formation [5].

34. Lors de la détermination de la mesure de la peine pour introduction tardive de la déclaration sur l'honneur ou pour paiement tardif de la cotisation de membre, on peut notamment tenir compte (à décharge) du fait que le réviseur en question a présenté ses excuses [6] et régularisé spontanément en payant (parfois encore avant la mise en état de l'action disciplinaire) [7] ; des possibilités d'interprétation en

(1) Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 13 mai 2005, n° 0281/04//N.
(2) Commission de discipline, 26 novembre 1993, n° 93110044.ILP.
(3) Comparez la situation avant l'A.R. du 12 mars 2000. Parce que le Conseil de l'IRE trouvait injuste de faire supporter les coûts des paiements tardifs par tous alors que seuls quelques-uns étaient responsables, il a pris la décision suivante en 1990. « *En cas de non-paiement dans le mois suivant l'appel du trésorier, le Comité exécutif exigera, après examen du dossier du membre concerné, une indemnité forfaitaire au titre de frais administratifs* ». Cette décision sera communiquée aux membres concernés par lettre recommandée (IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 45 ; IRE, *Vademecum*, 1999, p. 141).
(4) IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 65.
(5) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 19 janvier 2005, n° 0280/04/F.
(6) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 1 décembre 2004, n° 0261/04/F (avertissement) ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1 mars 2004, n° 0221/03/N (peine réformée d'une suspension de huit jours en une réprimande).
(7) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 7 avril 2004, n° 0244/04/N (avertissement – pour la mesure de la peine, il a été tenu compte du fait qu'au moment de la décision de la Commission de discipline, la cotisation due avait déjà été payée) ; Chambre néerlando-

.../...

cas de modification de la réglementation applicable [1] ; que le réviseur n'a commis précédemment aucune infraction similaire ou d'une autre nature [2] ; de circonstances personnelles du réviseur d'entreprises [3], comme les problèmes financiers et familiaux du réviseur concerné [4] ou un accident [5], du départ du seul stagiaire [6] ; de facteurs extérieurs tels que problèmes informatiques et la perte de

.../...
phone de la Commission de discipline de l'IRE, 7 avril 2004, n° 0246/04/N (suspension de huit jours – pour la mesure de la peine, il a été tenu compte du fait qu'au moment de la décision de la Commission de discipline, la cotisation due avait déjà été payée) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0264/04/N (suspension de huit jours – compte tenu d'infractions antérieures mais aussi du fait que l'intéressé avait fait le nécessaire pour se mettre en ordre avant l'audience) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0268/04/N (suspension de huit jours – compte tenu d'une condamnation antérieure mais aussi d'un paiement après mise en demeure mais avant convocation devant la Commission de discipline) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0269/04/N (avertissement – paiement après la convocation) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0271/04/N (suspension de huit jours – compte tenu d'infractions antérieures mais aussi du fait que le paiement est intervenu après la mise en demeure et la notification du renvoi devant la Commission de discipline mais avant la convocation par celle-ci) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0275/04/N ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0273/04/N (avertissement – paiement après la convocation devant la Commission de discipline) ; Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 1 décembre 2004, n° 0255/04/F (avertissement – pour la mesure de la peine, il a été tenu compte du fait que le paiement était intervenu avant la décision du Conseil d'instaurer une procédure disciplinaire); Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 1 décembre 2004, n° 0261/04/F (avertissement – paiement après l'instauration de la procédure disciplinaire) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0256/04/N (suspension de quinze jours – compte tenu d'une suspension antérieure de huit jours pour des faits similaires mais aussi du fait que l'intéressé avait fait le nécessaire pour se mettre en ordre avant l'audience) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 5 avril 2005, n° 0284/04/N ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 septembre 2005, n° 0293/05/N (avertissement).

(1) Commission de discipline de l'IRE, 19 mars 2002, n° 0165/01/F.

(2) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0269/04/N (avertissement) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0273/04/N (avertissement) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0275/04/N (avertissement).

(3) Commission de discipline de l'IRE, 2 septembre 1993, n° 0074/92/F (divorce, accident de voiture – réprimande) ; Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 1993, n° 077/93/F (paiement avec quatre jours de retard après mise en demeure – pas de sanction disciplinaire : il a été tenu compte des circonstances personnelles difficiles (à savoir la perte par le réviseur de sa fille unique) ; Commission de discipline de l'IRE, 22 octobre 1992, n° 0063/91/F (avertissement) (introduction tardive d'une déclaration sur l'honneur mais régularisation et paiement avant instauration de la procédure disciplinaire ; les problèmes familiaux personnels entraînant des problèmes financiers en raison desquels le réviseur d'entreprises éprouve des difficultés à payer sa cotisation ne constituent pas en soi un cas de force majeure excluant la faute – au moment de déterminer la mesure de la peine, les circonstances personnelles peuvent être prises en compte comme circonstance atténuante, ainsi que le fait qu'aucune sanction disciplinaire n'a été infligée auparavant) ; Commission de discipline de l'IRE, 7 juin 1999, n° 0150/99/F (avertissement).

(4) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 7 avril 2004, n° 0244/04/N (avertissement).

(5) Commission de discipline de l'IRE, 28 décembre 2001, n° 0166/01/N.

(6) Commission de discipline de l'IRE, 28 décembre 2001, n° 0166/01/N.

clients après la scission du bureau d'origine [1], de l'interception des lettres recommandées par l'épouse collaborant au sein du bureau du réviseur [2] ; des problèmes de liquidités temporaires [3] du réviseur concerné [4]. Lorsqu'il rencontre des problèmes de liquidités temporaires, le réviseur doit faire preuve des égards dus à l'Institut et en aviser lui-même le Conseil, en sorte que les dispositions nécessaires puissent être prises. Il n'est pas raisonnable de (chaque fois) se laisser renvoyer vers la Commission de discipline, après avoir été enjoint à plusieurs reprises de payer les cotisations dues et d'évoquer chaque fois les retards de paiement des clients. Si l'on avait signalé la situation au préalable et sollicité éventuellement des délais de paiement, des démarches administratives auraient pu être évitées [5]. Concernant la gravité du manquement commis en matière de défaut de paiement, aucune autre appréciation ne peut être préconisée selon que l'intéressé s'est ou non précédemment engagé de manière désintéressée pour l'Institut [6].

Lorsque, par contre, on a déjà encouru précédemment des sanctions disciplinaires pour introduction tardive de déclarations sur l'honneur et/ou des retards de paiements (et que l'on a déjà alors bénéficié d'une forme de clémence) [7], ou que l'on

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 septembre 2005, n° 0293/05/N.

(2) Commission de discipline de l'IRE, 4 décembre 1996, n° 0118/96/F (avertissement).

(3) Si le non-paiement est imputable à un problème de solvabilité, l'impossibilité définitive d'exercer la profession pourrait en être déduite (Commission de discipline de l'IRE, 29 janvier 1998, n° 0135/97/F (radiation) – réformée par la Commission d'appel de l'IRE, 9 avril 1998, n° 0135/97/F (sanction ramenée à une suspension d'un mois compte tenu du paiement et de l'explication que les difficultés de paiement n'étaient que temporaires).

(4) Commission de discipline de l'IRE, 30 juin 1998, n° 0141/98/N (avertissement) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 janvier 2005, n° 0281/04/N confirmée par la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 13 mai 2005, n° 0281/04/N (suspension de huit jours (difficultés financières dues aux retards de paiement de deux clients)).

(5) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 5 avril 2005, n° 0284/04/N (suspension de quinze jours) confirmée par la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 septembre 2005, n° 0284/04/N.

(6) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 13 mai 2005, n° 0281/04/N.

(7) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 7 avril 2004, n° 0246/04/N (suspension de huit jours – compte tenu de la réprimande infligée en 1992 pour non-communication d'une déclaration sur l'honneur et non-paiement de ses cotisations, et d'une suspension de huit jours en 1997 pour non-communication d'une déclaration sur l'honneur en vue de calculer la cotisation variable, et d'une réprimande le 28 décembre 2001 pour non-communication d'une déclaration sur l'honneur en vue de calculer la cotisation variable et non-paiement de ses cotisations) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 7 avril 2004, n° 0247/04/N (suspension de huit jours – compte tenu de l'avertissement infligé en 2002 pour non-communication d'une déclaration sur l'honneur et calcul de la cotisation variable due en 2001 et pour non-paiement du solde de la cotisation variable en 2000) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0256/04/N (suspension de quinze jours – compte tenu d'une suspension antérieure de huit jours pour des faits similaires) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE 16 novembre 2004, n° 0264/04/N (suspension de huit jours – compte tenu du fait que l'intéressé s'était déjà vu infliger une réprimande pour différentes infractions, ainsi qu'une suspension de huit jours pour des infractions similaires) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0268/04/N (suspension de huit jours – compte tenu d'une réprimande antérieure pour des faits similaires) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 novembre 2004, n° 0271/04/N (suspension de huit jours – compte tenu de sanctions encourues pour des infractions similaires (précédemment, déjà, un avertissement en date du 28 juin 2002) et d'une

.../...

n'a pas répondu à des courriers [8], ou que, malgré la procédure disciplinaire relative à un paiement tardif, on reste aussi en défaut pour l'année en cours [2], ou que l'on ne réagit pas à une invitation expresse de l'instance disciplinaire à payer la cotisation de membre avant la mise en l'état de l'affaire [3], il peut être question d'une aggravation de la peine.

B. Manque d'indépendance lié à une situation financière difficile

35. Les difficultés de paiement constatées fréquemment (pendant plusieurs années) vis-à-vis de l'Institut révèlent en outre un problème d'indépendance dans le chef du réviseur concerné. Les problèmes financiers placent en effet les réviseurs dans une situation de dépendance par rapport au nombre limité de clients. L'indépendance dont il y a lieu de faire preuve dans l'exécution des missions révisorales est alors inévitablement mise en péril, certainement lorsqu'il apparaît que cette dépendance financière perdure déjà depuis des années et demeure d'actualité au vu des dernières constatations. Dans ces circonstances, la Commission de discipline a dès lors infligé une radiation [4].

C. Obligations d'information vis-à-vis de l'Institut

1. *Notification des procédures à l'IRE (art. 18quinquies de la loi)*

36. Tout réviseur d'entreprises qui est l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de sa fonction de réviseur doit en informer sans délai le Conseil de l'Institut (art. 18*quinquies* de la loi du 22 juillet 1953) [5]. Concrètement, le réviseur d'entreprises doit écrire au Conseil à ce sujet dans un délai d'un mois à dater de l'introduction de la procédure. L'obligation de notification existe au moment de la citation introductive d'instance. Si les membres de l'Institut étaient habilités à attendre que le jugement soit rendu pour en aviser l'Institut, cette obligation serait alors entièrement vidée de son sens et cela rendrait souvent impossible la tâche de surveillance de l'Institut. La procédure, telle qu'elle est décrite dans l'assignation, doit avoir trait à la fonction de réviseur d'entreprises de l'intéressé [6].

.../...
suspension de huit jours (en date du 28 août 2002) mais compte tenu aussi que le paiement est intervenu après mise en demeure et après notification du renvoi devant la Commission de discipline mais avant convocation par celle-ci) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 5 avril 2005, n° 0284/04/N.

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 7 avril 2004, n° 0246/04/N (suspension de huit jours) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 janvier 2005, n° 0281/04/N (suspension de huit jours).

(2) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 19 mars 2002, n° 0181/01/F ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 janvier 2005, n° 0281/04/N (suspension de huit jours).

(3) Commission de discipline de l'IRE, 2 juillet 1997, n° 0130/97/F.

(4) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 septembre 2005, n° 0294/05/N.

(5) Commission de discipline de l'IRE, 21 décembre 1993, n° 090/93/N (radiation notamment aux motifs du refus répété de donner suite aux tentatives de contact de l'IRE et de la non-réception des membres de la Commission de surveillance).

(6) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0278/04/N.

C'est par exemple clairement le cas lorsqu'un créancier impayé a introduit une action contre un associé/administrateur en vertu de l'article 103 du Code des sociétés, que par la suite, ce créancier impayé entend recouvrer contre eux et que ces derniers assignent le réviseur d'entreprises parce qu'en sa qualité de réviseur d'entreprises, il ne les aurait pas informés suffisamment ou en temps voulu de leurs obligations en tant qu'associé et/ou d'administrateur [1]. Dans le cas d'espèce, il a été constaté que le réviseur n'avait notifié qu'une seule procédure à l'Institut, alors qu'en fait, il avait été assigné à trois reprises.

L'intéressé notifie le résultat de la procédure dans le mois qui suit la décision (art. 34 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE).

37. L'obligation de notification d'une procédure est une obligation personnelle de chaque réviseur (société de révision). Lorsque plusieurs parties (réviseurs et sociétés de révision) sont assignées, cette notification peut, au besoin, être faite au nom de toutes par une seule d'entre elles. Dans ce cas, il convient cependant de s'assurer que ladite notification a effectivement eu lieu [2].

2. *Réponse tardive aux demandes d'information de l'Institut*

38. En ne répondant pas aux demandes d'information qui lui sont adressées, le réviseur d'entreprises entrave l'Institut dans l'exercice de la tâche que lui impose la loi, à savoir veiller à une exécution correcte des missions confiées à ses membres (art. 2 de la loi du 22 juillet 1953). Cette attitude témoigne d'un manque de respect à l'égard des confrères et de l'Institut [3].

On peut en outre attendre d'un réviseur raisonnablement scrupuleux qu'il organise le fonctionnement et l'administration de son bureau de manière telle qu'il puisse au moins à intervalles réguliers s'informer personnellement du respect correct des obligations qui lui incombent en tant que réviseur d'entreprises vis-à-vis de son Institut professionnel. La circonstance éventuelle selon laquelle le réviseur d'entreprises n'aurait rien su de la correspondance émanant de l'IRE aggrave sa responsabilité, dans la mesure où cela démontre qu'il n'a pas organisé son bureau de manière acceptable [4].

3. *Obligation d'information du maître de stage concernant le stagiaire*

39. S'agissant du stage, le maître de stage a des obligations spécifiques et celles-ci concernent surtout la notification à la Commission du stage de l'existence du stage proprement dit, de l'identité du maître de stage auprès duquel ledit stage aura lieu et du cadre relationnel dans lequel celui-ci s'effectuera par rapport au maître de stage. Le maître de stage est tenu de fournir ces informations à la

(1) *Ibid.*
(2) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 10 mars 2005, n° 0252/04/F.
(3) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 9 janvier 2004, n° 0235/03/N (suspension d'un mois imposée au motif de la violation des normes générales de révision et de la violation de l'obligation d'indépendance).
(4) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 septembre 2005, n° 0295/05/N (suspension de deux mois : manque total de collaboration au plan du contrôle confraternel).

Commission du stage et de lui en signaler également toute modification éventuelle. En tant qu'organe de l'Institut, la Commission du stage doit en effet pouvoir juger le stagiaire en toute connaissance de cause, et cela n'est possible que si des informations correctes sont transmises à ladite Commission [1].

Dans un dossier où il avait été notifié à la Commission du stage qu'un stagiaire effectuerait son stage comme indépendant alors qu'en fait, c'était en tant qu'employé qu'il l'effectuait, la Commission de discipline a estimé ne pas pouvoir déduire avec certitude que le réviseur en question aurait agi intentionnellement et aurait sciemment trompé la Commission du stage dans la perspective d'en tirer un avantage financier. De même, il n'a pas pu être conclu avec certitude que le réviseur en question aurait contraint son stagiaire à accepter l'un ou l'autre statut. La Commission de discipline conclut à l'absence d'infraction à l'article 33 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 et que le maître de stage n'est pas davantage tenu que le stagiaire à la notification d'une telle modification administrative. La Commission de discipline déplore cependant que l'on n'ait pas fait le nécessaire pour informer la Commission du stage correctement et en temps voulu [2].

4. *Collaboration avec la Commission de surveillance et la Commission de Contrôle de qualité*

40. De manière à ce que la Commission de surveillance puisse enquêter sur d'éventuelles fautes disciplinaires, il est essentiel que le réviseur concerné fournisse en temps voulu les informations demandées. La non-réaction ou la réaction tardive aux demandes d'information témoigne d'un manque de respect vis-à-vis de l'Institut et constitue une infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 [3].

41. Dans la mesure où un réviseur avait reconnu explicitement avoir transféré ses dossiers de travail à l'étranger afin de les soustraire à tout contrôle et qu'en outre, il n'était jusqu'à présent pas disposé à les rapatrier et à les montrer, la Commission de discipline a estimé que les éléments à charge étaient d'emblée établis. Lors de la détermination de la mesure de la peine, il a été tenu compte des éléments suivants : le manque total de respect envers les organes de l'Institut et de l'impossibilité, sciemment organisée, d'effectuer le moindre contrôle sur ses activités ; de la manière ironique dont l'intéressé niait simplement toutes les infractions possibles, sans permettre à la Commission de surveillance, et en l'en empêchant même, de contrôler l'existence desdites infractions possibles ; du fait que l'intéressé répétait inlassablement qu'il ne soumettrait pas ses dossiers de travail. La Commission de discipline a estimé que cette façon de procéder et cette attitude étaient intolérables et rendaient impossibles le bon fonctionnement de l'Institut au niveau du contrôle et de la surveillance, nécessaires et régis par la loi, de ses membres. L'intéressé fut d'emblée suspendu pour une période de six mois. Le dossier disci-

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0288/05/N (charges non retenues).

(2) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 juin 2005, n° 0288/05/N.

(3) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 25 mai 1999, n° 0146/98/N (suspension de deux mois notamment aux motifs d'un manque d'indépendance et d'une violation des art. 16 et 17 de l'A.R. du 10 janvier 1994).

plinaire fut mis en continuation pour une durée indéterminée afin de suivre la transmission des dossiers de travail concernés [1].

42. Dans un autre cas, une suspension de deux mois a été infligée à un réviseur qui contrariait sans cesse le contrôle pourtant annoncé, négligeait constamment les injonctions et mises en demeure émanant des organes de l'Institut et qui avait omis à plusieurs reprises de répondre à des courriers et à des demandes d'informations complémentaires [2].

§6. OBLIGATIONS VIS-A-VIS DES CONFRÈRES - OBLIGATION DE LOYAUTE : PRISE DE POSITION CONCERNANT LE TRAVAIL EXÉCUTÉ PAR UN CONFRÈRE : OBLIGATION DE PRISE DE CONTACT PRÉALABLE AVEC UN CONFRÈRE *VS.* SECRET PROFESSIONNEL

43. L'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 stipule :

« *Lorsqu'un réviseur d'entreprises est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises, il est tenu, dans la mesure où le secret professionnel le lui permet, de lui faire connaître immédiatement les points sur lesquels porte la divergence.*

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

L'article 25 de l'arrêté royal susdit vise à garantir le crédit et l'indépendance du réviseur d'entreprises en fonction dans une société. C'est pourquoi le législateur impose à tout réviseur d'entreprises d'informer son collègue éventuellement mis en cause et d'agir avec discernement en la matière. Cette disposition implique que le confrère mis en cause exerce une mission en qualité de réviseur d'entreprises, qu'il dispose ensuite de la possibilité d'exprimer sa vision avant qu'un rapport ne soit remis au donneur d'ordre et qu'enfin, il soit procédé avec discernement [3].

44. Un avocat avait demandé à un réviseur d'analyser et de critiquer un rapport concernant un apport en nature dans une société commerciale, établi par un confrère conformément à l'article 602 du Code des sociétés. Dans la motivation de la mission, l'avocat indiquait de manière explicite que les tribunaux attacheraient sans doute plus d'importance au rapport d'un réviseur qu'à l'argumentation d'un avocat. Le réviseur consulté ne prit pas préalablement contact avec son confrère. Finalement, le rapport critique rédigé par le réviseur consulté fut versé au dossier de la procédure. Le réviseur ayant fait l'objet du rapport en question indiqua alors à son confrère qu'il entendait introduire une plainte disciplinaire à son encontre pour non-respect de l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. À la suite de

(1) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 6 septembre 2005, n° 0289/05/N.

(2) Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 septembre 2005, n° 0295/05/N.

(3) Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 15 février 1996, n° 102/94/N ; IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 194-195 ; IRE, *Vademecum*, 1999, p. 237 ; IRE, *Vademecum*, 2001, p. 430.

quoi, le réviseur sollicita un avis urgent du Président de l'IRE, qui précisa que l'analyse du travail d'un confrère doit s'effectuer librement et que les règles déontologiques ne sauraient interdire une analyse critique.

45. Devant la Commission de discipline, le réviseur concerné contesta la portée légale de l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Il s'agirait davantage d'une règle de courtoisie. L'obligation de prendre contact préalablement avec un confrère serait contraire au secret professionnel des personnes qui consultent d'autres réviseurs avant d'assigner un réviseur en justice. Cette obligation de prise de contact préalable porterait atteinte au droit des tiers à assigner des réviseurs en justice. La Commission de discipline a rejeté cet argument, dans la mesure où une prise de contact préalable peut précisément contribuer à une meilleure compréhension de la situation et partant, à une meilleure information quant à l'opportunité d'actionner ou non en justice. Il ressort du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 que ces dispositions visent à établir des règles essentielles en vue de garantir la confiance dans la profession. L'article 25 dudit arrêté royal ne peut dès lors être considéré comme la formulation d'une simple règle de courtoisie. En acceptant pour mission d'affaiblir un rapport, on souscrit en fait une obligation de résultat qui consiste à établir un rapport divergent et non pas un rapport objectif et impartial. Un tel procédé n'est pas conciliable avec l'obligation de faire preuve de discernement dans la mise en cause du travail ou de l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises. Lors de la détermination de la mesure de la peine, la Commission de discipline n'a pas seulement tenu compte de la violation de l'article 25 dudit arrêté royal, mais aussi du fait que cette violation avait été commise à dessein. Le réviseur en question fut dès lors suspendu pour quinze jours, eu égard au fait qu'il n'avait pas encouru précédemment d'autre sanction disciplinaire [(1)].

46. En appel, cette décision a été réformée par la Commission d'appel au motif qu'en prenant préalablement contact avec le confrère, le réviseur aurait violé son propre secret professionnel, obligation déontologique qui prime sur l'obligation d'une prise de contact préalable. Dans ce cadre, la Commission d'appel a estimé qu'une prise de contact préalable avec le confrère aurait automatiquement impliqué la divulgation de l'identité de son mandant, alors qu'il ne pouvait en aucune manière dévoiler les démarches juridiques que celui-ci envisageait d'entreprendre [(2)].

(1) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 4 octobre 2004, n° 0229/03/F.
(2) Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 juin 2005, n° 0229/03/F.