

Le rôle du Conseil supérieur des Professions économiques dans l'évolution des professions économiques en Belgique

Jean-Paul SERVAIS

Président du Conseil supérieur des Professions économiques

&

Catherine DENDAUW

Conseiller scientifique du Conseil supérieur des Professions économiques

1

Preamble

01. Voici 50 ans, le législateur créait l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Les origines de la profession de réviseur d'entreprises remontent cependant déjà à 1935 (date de l'instauration de l'agrément des réviseurs de banque auprès de la Commission bancaire) et à 1948 (à savoir l'année depuis laquelle un réviseur doit être nommé auprès des conseils d'entreprise).

En 1985, le législateur a modifié de manière substantielle le cadre légal de la profession. C'est à cette époque que le Conseil supérieur, en charge alors du seul révisorat d'entreprises, a vu le jour.

Les principales évolutions qu'a connues le Conseil supérieur sont étroitement liées aux changements fondamentaux survenus dans l'organisation de la profession de réviseur d'entreprises. Les années 1985, 1993, 1999 ou encore 2002 sont des années cruciales tant pour le Conseil supérieur des Professions économiques que pour l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Dans le cadre de cette contribution, nous tenterons de mettre en lumière le rôle du Conseil supérieur dans l'évolution des professions économiques en Belgique ces trente dernières années, d'une part, et les répercussions de ces évolutions sur la profession de réviseur d'entreprises, d'autre part.

1. Les origines du Conseil supérieur

02. La création d'un Conseil supérieur a été envisagée par le législateur à la suite d'un avis relatif au révisorat adopté, le 12 juillet 1972, par le Conseil central de l'Economie¹. Cet avis du Conseil central de l'Economie de 1972 a été confirmé par ce même Conseil en 1979².

03. Le Conseil central de l'Economie estimait³ alors qu'« *il est un fait que l'organisation de la profession de réviseur soulève de nombreux et délicats problèmes. Les tentatives faites par*

¹ Conseil central de l'Economie, avis relatif au révisorat, n°433, 12 juillet 1972, 27 p.

² Conseil central de l'Economie, avis relatif à la réforme du révisorat d'entreprise, n°632, 21 décembre 1979, 5 p.

³ Conseil central de l'Economie, avis relatif au révisorat, n°433, 12 juillet 1972, p. 21.

le législateur en 1953, par la création de l'Institut des réviseurs d'entreprises, si elles ont constitué un début d'organisation, se sont avérées incapables de résoudre tous ces problèmes. »

Au vu de la situation, le Conseil central de l'Economie estimait, à cette époque, qu'il convenait d'une part, de remplacer l'Institut des Réviseurs d'Entreprises par une association de réviseurs d'entreprises et, d'autre part, de mettre en place une nouvelle structure institutionnelle sous la forme d'un véritable « organe de tutelle » du revisorat d'entreprises.

04. Le Conseil central de l'Economie,⁴ soulignait à propos de cet organe de tutelle du revisorat d'entreprises « *qu'il importe (...) que la structure institutionnelle à mettre en place rencontre un certain nombre de préoccupations qu'il considère indispensables pour donner au revisorat toutes les garanties d'indépendance, de confiance et d'efficacité :*

- *concilier les objectifs, que l'on veut assigner à l'organe d'intérêt général à instituer en matière de revisorat, avec l'organisation d'une association de réviseurs, qui doit veiller à éviter toute tendance au corporatisme ;*
- *concilier l'exercice d'une profession qui conserve un caractère indépendant avec la mission d'intérêt général qu'elle est chargée d'assumer ;*
- *concilier l'accroissement du nombre de réviseurs, qui sera rendu nécessaire par l'extension du revisorat, avec les exigences en matière de qualité et de compétence qu'il convient d'imposer aux réviseurs dans l'accomplissement de leur mission ;*
- *veiller à l'exercice de la mission du réviseur et, en particulier, au rôle actif qu'il est appelé à jouer vis-à-vis du conseil d'entreprise.*

Pour assurer la réussite de l'organisation du revisorat, telle qu'elle est préconisée (...), il est essentiel de garantir la confiance de tous les intéressés.

Le Conseil considère qu'il convient d'instituer un organe de tutelle, à qui devraient être confiées l'organisation et la tutelle du revisorat, ainsi que l'élaboration des directives et recommandations concernant l'application de mesures législatives tant en matière de comptes annuels et de plan comptable qu'en ce qui concerne le revisorat. »

05. Ces propositions du Conseil central de l'Economie ont obtenu l'assentiment unanime de ses membres. Par contre, le Conseil central de l'Economie n'avait pas pu aboutir à une proposition unique quant au type d'organe à mettre en place :

- certains membres estimaient qu'il convenait de créer un organe complètement nouveau⁵ ;
- d'autres membres estimaient qu'il était souhaitable que cet organe soit créé au sein de la Commission bancaire⁶. Certains membres estimaient même que la composition de la

⁴ Conseil central de l'Economie, avis relatif au revisorat, n°433, 12 juillet 1972, p. 22.

⁵ Voyez à ce propos, l'avis relatif au revisorat du Conseil central de l'Economie, n°433, 12 juillet 1972, pp. 24-25.

⁶ Actuellement, Commission bancaire et financière. Conformément aux dispositions contenues dans l'article 45 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (*Moniteur belge*, 4 septembre 2002, 2^{ème} édition) et dans l'arrêté royal du 25 mars 2003 portant exécution de l'article 45, § 2 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (*Moniteur belge*, 31 mars 2003, 2^{ème} édition), cet organisme de contrôle sera dénommé, à partir du 1^{er} janvier 2004, la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA), de manière à consacrer la reprise des compétences exercées jusqu'au 31 décembre 2003 par l'OCA.

Commission bancaire devait être modifiée (et partant la Commission bancaire devrait changer de nom)⁷, alors que d'autres n'estimaient pas cette modification nécessaire⁸.

06. Ces prises de position du Conseil central de l'Economie ont servi de fil conducteur à **une première proposition de loi**⁹ portant réforme du revisorat, déposée à la Chambre en février 1982.

07. Des développements repris dans le cadre du dépôt de cette proposition de loi, il ressort qu'« *actuellement les organes de l'I.R.E. sont exclusivement composés de réviseurs. Cette situation est de nature à favoriser un certain corporatisme avec toutes les conséquences qui en découlent* »¹⁰. Dès lors, « *compte tenu de l'importance du bon fonctionnement du revisorat pour la vie sociale et économique, l'organisation du revisorat ne peut être confiée aux seuls réviseurs. Aussi le revisorat est-il placé [dans le cadre de la proposition de loi] sous le contrôle des partenaires sociaux et des pouvoirs publics qui sont intéressés au premier chef par le revisorat* »¹¹. Il est dès lors proposé de créer un Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, organe de tutelle du revisorat chargé de multiples missions, en ce compris celles confiées à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en 1953 par le législateur.

Cette proposition de loi visait dès lors, purement et simplement, à abroger la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et ses arrêtés royaux d'exécution (article 30) et à créer une « Association de Réviseurs » (article 27) dont l'affiliation n'aurait été permise (tout en étant facultative) qu'aux réviseurs agréés¹². L'objectif de cette « Association » était, dans l'esprit de la proposition de loi, « *de sauvegarder les intérêts professionnels de ses affiliés et de remplir les tâches qui lui [auraient été] confiées par l'organe de tutelle* »¹³.

08. **La deuxième proposition de loi** a été déposée à la Chambre en octobre 1982, à la suite de la prise de position du Conseil central de l'Economie mais également en réaction à la première proposition de loi déposée à la Chambre en février 1982. Cette proposition de loi avait pour objectif « *de modifier de manière assez sensible le statut du réviseur d'entreprises et les prérogatives de l'Institut, sans toutefois porter atteinte aux caractéristiques essentielles*

⁷ Voyez à ce propos, l'avis relatif au revisorat du Conseil central de l'Economie, n°433, 12 juillet 1972, pp. 25-26.

⁸ Voyez à ce propos, l'avis relatif au revisorat du Conseil central de l'Economie, n°433, 12 juillet 1972, p. 26.

⁹ Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1&2, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE. Voyez également doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 414/1&2 (proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat, déposée par M. CLAES).

¹⁰ Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, p. 5.

¹¹ Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, p. 12.

¹² La qualité de réviseur d'entreprises étant conférée par l'organe de tutelle (visé aux articles 22 à 26 de la proposition de loi (Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, pp. 18-20).

¹³ Article 27 de la proposition de loi (Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, p. 21).

de l'Institut et de ses organes et en veillant à sauvegarder l'indépendance du réviseur dans l'exercice de ses missions »¹⁴.

09. Il ressort de l'examen de cette proposition de loi¹⁵ qu'« à la lumière des propositions formulées en 1972 par le Conseil central de l'Economie, un Conseil supérieur du rectorat d'entreprises, des professions d'expert comptable et de conseiller fiscal sera constitué, dont les membres seront nommés par le Roi sur proposition du Gouvernement, d'une part, des interlocuteurs sociaux, d'autre part ».

10. L'auteur de la proposition de loi précise¹⁶ également explicitement que « le Conseil supérieur se situe non pas à l'intérieur de l'Institut des réviseurs d'entreprises, de l'Institut des experts comptables et de l'Institut des conseillers fiscaux, mais en marge de ceux-ci. Il importe, en effet, de l'avis de l'auteur, de distinguer nettement dans des sièges distincts, les responsabilités respectives des professionnels, d'une part, de ceux d'autre part qui, désignés par les pouvoirs publics, pour partie sur proposition des interlocuteurs sociaux réunis au sein du Conseil central de l'Economie, ont plus particulièrement à veiller, sans préjudice de la compétence réglementaire ressortissant de l'Exécutif, à la sauvegarde des intérêts généraux et à l'harmonie des relations au sein des entreprises entre le réviseur et le conseil d'entreprise ».

11. Enfin, en ce qui concerne les missions du Conseil supérieur, cette proposition de loi précisait¹⁷ que « le Conseil supérieur aura une compétence essentiellement consultative en matière de rectorat d'entreprises et pour les professions d'expert comptable et de conseiller fiscal. A cet effet, il sera appelé à donner son avis sur tout arrêté d'exécution de la loi ainsi que sur toute décision de portée générale à prendre par les Instituts. Il remplira ainsi une mission d'appui et de coordination dans le cadre du fonctionnement de ceux-ci. Il disposera, en outre, d'une compétence normative ainsi que d'un droit d'initiative en matière disciplinaire en ce qui concerne les rapports entre le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise, en application de la loi relative à l'organisation de l'économie. Dans certains cas il exercera également de manière supplétive une compétence normative ».

12. L'exposé des motifs précédant le **projet de loi** déposé en 1983 à la Chambre des Représentants avance des arguments similaires à ceux mis en lumière par le Conseil central de l'Economie. Il convient cependant de relever que le statut de cet organe est défini de manière différente.

¹⁴ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du rectorat déposée par M. W. CLAES, introduction, p. 3.

¹⁵ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du rectorat déposée par M. W. CLAES, exposé des motifs, p. 5.

¹⁶ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du rectorat déposée par M. W. CLAES, exposé des motifs, p. 41.

¹⁷ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du rectorat déposée par M. W. CLAES, exposé des motifs, p. 5.

Dans l'exposé des motifs¹⁸, il y est souligné que « l'exercice des fonctions de reviseur d'entreprises ne relève pas du seul champ des intérêts des professionnels en cause. Il intéresse la collectivité en général. Par ailleurs, les entreprises sont tout directement concernées par le bon accomplissement de ces missions et par les conditions dans lesquelles la certification peut être accordée à leurs documents comptables. Les travailleurs, leurs représentants au conseil d'entreprise ainsi que leurs organisations représentatives entendent également, avec raison, que le reviseur assume pleinement la dimension qui s'attache à l'information du conseil d'entreprise et le rôle qui lui est dévolu dans ce cadre ».

En outre, il est précisé que « la compétence en matière de certification confiée au reviseur d'entreprises, c'est-à-dire la compétence conférée à un expert assermenté de formuler par écrit une attestation relative au caractère fidèle et complet d'états financiers et ce sur la base d'un contrôle effectué à cet effet, est une compétence qui doit être exercée en considération de l'intérêt général, en fonction de ce qu'exige la vie sociale. Ce n'est qu'à ces conditions que le reviseur d'entreprises pourra être reconnu en tant qu'homme de confiance indépendant et impartial par les différentes parties intéressées par une information financière correcte (fournisseurs de capital, créanciers, travailleurs, autorités, ...)»¹⁹.

Dans la mesure où « l'exercice des fonctions de reviseur d'entreprises dépasse la sphère des intérêts privés et des intérêts professionnels et intéresse la collectivité »²⁰ et « à la lumière des propositions formulées en 1972 par le Conseil Central de l'Economie, un Conseil Supérieur du Révisorat d'Entreprises sera constitué, dont les membres seront nommés par le Roi sur proposition du Gouvernement d'une part, des interlocuteurs sociaux, d'autre part »²¹.

13. Bien que la plupart des parlementaires étaient favorables à la création d'un tel organe, cette orientation ne fit cependant pas, à l'époque, l'unanimité.

On relèvera à ce propos les interventions de M. DELAHAYE, à la Chambre des Représentants lors de la présentation de son amendement²² du 5 juin 1984 visant à supprimer la proposition de créer un Conseil supérieur et lors de la présentation de son amendement à la tribune²³ au cours de la séance du 25 juin 1984.

14. En réponse à cette présentation par M. DELAHAYE, le Ministre de l'Economie signalait « que les reviseurs d'entreprises se voient conférer désormais une fonction qui est très importante pour tous ceux qui sont concernés par la vie de l'entreprise. Il importe dès lors d'éviter un corporatisme qui pourrait s'instaurer parmi les professionnels »²⁴.

¹⁸ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 4.

¹⁹ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

²⁰ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

²¹ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 4.

²² Doc. parl. (SO 1983-1984) *Chambre des Représentants*, 552/33-I, projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, amendement présenté par M. DELAHAYE le 5 juin 1984, p. 1.

²³ Annales parlementaires de la Chambre (SO 1983-1984), séance du 25 juin 1984, p. 3627.

²⁴ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 108.

Et le Ministre de l'Economie de préciser que le Conseil supérieur, qui comportera une représentation des travailleurs et des employeurs, ne manquera pas « *de veiller à ce que l'évolution future de la profession ne se fasse pas de manière unilatérale* »²⁵. C'est au demeurant « *bien à cet effet que le Conseil a été créé* »²⁶.

2. Les missions du Conseil supérieur

15. Dans leur *avis* de 1972, les membres du *Conseil central de l'Economie* prônaient, unanimes, la mise sur pied d'un organe de tutelle dont la compétence devrait couvrir les domaines suivants²⁷ :

- « 1) *la fixation des critères généraux en matière d'organisation et de fonctionnement du revisorat ;*
- 2) *l'élaboration de la doctrine comptable ;*
- 3) *l'établissement des normes de revisorat, c'est-à-dire les normes générales et particulières auxquelles doivent satisfaire les vérifications à effectuer par les réviseurs dans le cadre de leur mission ;*
- 4) *[la] fixation des principes en matière d'agrément des réviseurs, en ce compris la procédure d'examen et l'organisation des stages ;*
- 5) *la fixation des normes en matière d'honoraires des réviseurs et en matière de rémunération et autres conditions de travail des stagiaires et des collaborateurs ;*
- 6) *l'organisation et les critères de la discipline professionnelle des réviseurs ; en ce domaine, l'organe de tutelle doit intervenir au niveau de l'élaboration des principes et des directives, dont il peut déléguer l'application, selon les modalités qu'il fixe, tout en conservant un droit d'initiative lui permettant d'intervenir directement, quand il le juge utile. En outre, l'organe de tutelle fonctionnera comme instance d'appel contre les décisions disciplinaires prises par les organes compétents de l'association de réviseurs ;*
- 7) *la promotion scientifique et les rapports avec l'Education nationale et les institutions d'enseignement pour les questions touchant à la formation des réviseurs ;*
- 8) *les relations, d'une part, entre les réviseurs et, d'autre part, les chefs d'entreprise, les actionnaires et plus particulièrement les représentants des travailleurs ; étant donné l'importance de cet aspect dans les missions à remplir par les réviseurs, il convient que l'organe de tutelle porte une attention particulière aux principes et à l'esprit qui doivent inspirer les relations entre les réviseurs et les conseils d'entreprise et suivre de près la manière dont elles se déroulent ;*
- 9) *la surveillance constante des missions effectuées par les réviseurs et de la manière dont les réviseurs les accomplissent ; il s'agit uniquement d'une surveillance des réviseurs et non d'une mission de contrôle des entreprises auprès desquelles les réviseurs de sociétés exercent leurs mandats ; dans des cas exceptionnels, lorsque des présomptions graves autorisent l'organe de tutelle à croire que les réviseurs ne remplissent pas*

²⁵ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 108.

²⁶ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 108.

²⁷ Conseil central de l'Economie, avis relatif au revisorat, n°433, 12 juillet 1972, pp. 22-23.

correctement leur mission, l'organe de tutelle peut décider de procéder à des enquêtes, vérifications et expertises complémentaires ;

- 10) *[la] conciliation et [l']arbitrage en matière de désignation de réviseurs et de non-renouvellement du mandat et dans les différends surgissant à l'occasion de la mission des réviseurs ;*
- 11) *[l']examen des plaintes qu'il est loisible à tout intéressé d'introduire en ce qui concerne le revisorat ;*
- 12) *[l']instance supérieure devant intervenir dans les cas prévus dans la Réglementation sur les comptes annuels et le plan comptable ».*

Le Conseil central de l'Economie souhaitait également laisser à cet organe de tutelle toute l'autonomie voulue en précisant²⁸ que « *d'une manière générale, c'est à l'organe de tutelle que reviendra la tâche de déterminer les modalités pratiques suivant lesquelles il exercera ces compétences. Il pourra décider de déléguer certaines missions, à condition que rapport lui soit fait périodiquement en la matière. Il va de soi que cette délégation pourra être retirée à tout moment* ».

7

16. La **première proposition de loi** de 1982, bien que largement inspirée des travaux du Conseil central de l'Economie des années '70, préconisait la création d'un « organe de tutelle » ayant des compétences quelque peu différentes. En effet, cette proposition de loi chargeait cet « organe de tutelle du revisorat »

- d'une part, de donner des avis²⁹ au Gouvernement qui permettront au Roi de :
 - « 1) *déterminer des critères généraux concernant l'organisation et le fonctionnement du revisorat, notamment quant au nombre de réviseurs par entreprise, au nombre maximum de mandats que chaque réviseur peut exercer et aux types de conventions que les réviseurs peuvent conclure entre eux en vue d'exercer leur profession en commun ;*
 - 2) *fixer des normes de revisorat, c'est-à-dire des normes générales ou particulières auxquelles doivent satisfaire les contrôles que les réviseurs effectuent dans le cadre de leur mission ;*
 - 3) *déterminer les principes en matière d'agrément des réviseurs, y compris la procédure d'examen et l'organisation des stages, et en ce qui concerne les mesures transitoires visées à l'article 21 ;*
 - 4) *fixer des normes en ce qui concerne les honoraires des réviseurs et les modalités du paiement de ces honoraires et en ce qui concerne la rémunération et les autres conditions de travail des stagiaires et des collaborateurs ;*
 - 5) *organiser la discipline professionnelle des réviseurs ;*
 - 6) *déterminer les critères applicables au calcul de la cotisation annuelle à verser par les entreprises en vue de financer le fonctionnement de l'organe de tutelle et fixer les modalités du paiement de cette cotisation ;*
 - 7) *déterminer la composition, les compétences et les modalités de fonctionnement de l'Association des réviseurs instituée conformément à l'article 27 ;*
 - 8) *déterminer la composition, les compétences et les modalités de fonctionnement d'une Association des experts-comptables, d'une Association des comptables et d'une Association des conseillers fiscaux » ;*
 - 9) *élargir le champ d'application de cette loi »*³⁰.
- d'autre part, des missions complémentaires suivantes :
 - « 1) *d'encourager la recherche scientifique et d'entretenir des rapports avec le Ministère de l'Education nationale et les établissements d'enseignement en ce qui concerne les problèmes inhérents à la formation des réviseurs ;*

²⁸ Conseil central de l'Economie, avis relatif au revisorat, n°433, 12 juillet 1972, p. 23.

²⁹ L'organe de tutelle peut, dans le délai qu'il s'est fixé, émettre des avis sur ces points et ce de sa propre initiative ou à la demande du Ministre des Affaires économiques (article 23, alinéa 2 de la proposition de loi 119/1).

³⁰ Article 23 de la proposition de loi (Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, pp. 19-20)).

- 2) de régler les rapports entre, d'une part, les réviseurs et, d'autre part, les chefs d'entreprises, les actionnaires et, plus particulièrement, les représentants des travailleurs ;
- 3) d'exercer un contrôle permanent des missions accomplies par les réviseurs et de la façon dont ceux-ci les exécutent ;
- 4) de jouer un rôle de conciliation et d'arbitrage dans le domaine de la désignation des réviseurs et du non-renouvellement des mandats, ainsi que dans les litiges pouvant surgir à l'occasion de la mission des réviseurs ;
- 5) d'examiner les plaintes que tout intéressé peut déposer en ce qui concerne le revisorat ; à cet effet, l'organe de tutelle peut faire appel aux fonctionnaires du Ministère des Affaires économiques, conformément au prescrit de l'article 31 ;
- 6) d'assurer les contacts avec les organisations d'experts-comptables étrangers ;
- 7) de dresser, le 31 décembre de chaque année, la liste des réviseurs agréés par rôle linguistique et mettre cette liste à la disposition de toute personne qui le demande »³¹.

17. D'une comparaison entre ces deux propositions de compétences du Conseil supérieur, il convient de relever que deux missions (2° et 12°) ont été écartées dans la proposition de loi, en l'occurrence l'élaboration (directe et indirecte) de la doctrine comptable.

La proposition de loi prônait par ailleurs l'élaboration d'un cadre réglementaire alors que la proposition du Conseil central de l'Economie visait à déléguer la normalisation en matière de revisorat à un « organe de tutelle du revisorat ».

Les dix autres missions identifiées par le Conseil central de l'Economie ont dès lors été scindées en deux groupes de missions :

- la compétence d'avis préalable à l'adoption par le Roi des dispositions (1°, 3°, 4°, 5° et 6° des missions du Conseil supérieur proposées par le Conseil central de l'Economie), étoffée de quatre nouvelles missions (6° à 9° de la proposition de loi) ;
- les missions complémentaires dévolues à l'« organe de tutelle » (7°, 8°, 9°, 10° et 11° des missions du Conseil supérieur proposées par le Conseil central de l'Economie), étoffées de deux nouvelles missions (6° & 7° de la proposition de loi).

18. En cette fin d'année 2003, cette proposition de loi de 1982 ne peut manquer de nous interpellier. En effet, le « *Sarbanes-Oxley Act* »³² –en abrégé le SOA– adopté définitivement aux Etats-Unis le 25 juillet 2002 n'est pas fort différent en comparaison avec cette proposition de loi de 1982.

Sans entrer dans les détails relatifs à l'organisation du SOA, on relèvera à cet égard que cette nouvelle législation crée notamment un « *Public Company Accounting Oversight Board* », organe indépendant chargé d'assurer les intérêts des investisseurs et des tiers en général dans la préparation et la rédaction de rapports d'audit des sociétés ayant fait appel publiquement à l'épargne³³.

³¹ Article 24 de la proposition de loi (Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, p. 20)).

³² Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Corporate responsibility, Public Law 107-204, 107th Congress, July 30, 2002, nr 116, pp. 745-810. Voyez en particulier les sections 101 à 109.

³³ « *There is established the Public Company Accounting Oversight Board, to oversee the audit of public companies that are subject to the securities laws, and related matters, in order to protect the interests of investors and further the public interest in the preparation of informative, accurate, and independent audit reports for companies the securities of which are sold to, and held by and for, public investors.*», SAO, *op. cit.*, Section 101, (a), p. 750.

Ce comité est chargé de 7 missions principales :

- « 1° register public accounting firms that prepare audit reports for issuers, in accordance with section 102;
- 2° establish or adopt, or both, by rule, auditing, quality control, ethics, independence, and other standards relating to the preparation of audit reports for issuers, in accordance with section 103;
- 3° conduct inspections of registered public accounting firms, in accordance with section 104 and the rules of the Board;
- 4° conduct investigations and disciplinary proceedings concerning, and impose appropriate sanctions where justified upon, registered public accounting firms and associated persons of such firms, in accordance with section 105;
- 5° perform such other duties or functions as the Board (or the Commission, by rule or order) determines are necessary or appropriate to promote high professional standards among, and improve the quality of audit services offered by, registered public accounting firms and associated persons thereof, or otherwise to carry out this Act, in order to protect investors, or to further the public interest;
- 6° enforce compliance with this Act, the rules of the Board, professional standards, and the securities laws relating to the preparation and issuance of audit reports and the obligations and liabilities of accountants with respect thereto, by registered public accounting firms and associated persons thereof; and
- 7° set the budget and manage the operations of the Board and the staff of the Board».

19. La similitude quant aux missions confiées à ces organes de tutelle est pour le moins remarquable : l’agrément des auditeurs, la tenue de la liste, l’élaboration et/ou l’adoption de normes d’audit, de normes de contrôle de qualité, de normes éthiques, de règles en matière d’indépendance et d’autres textes normatifs liés au rapport d’audit, l’organisation et l’exercice de la surveillance de la profession (sur une base individuelle ou de l’ensemble de la profession), l’exercice de la surveillance quant au respect des dispositions légales et normatives, la mise sur pied d’instances disciplinaires, la promotion de la profession, ...

20. La **deuxième proposition de loi** de 1982³⁴ fixait, au travers de ses articles 114 et 115, un champ d’action plus restreint, bien que portant sur un nombre plus important de « professions du chiffre »³⁵. On relèvera les quatre missions essentielles suivantes (reprises dans l’article 114 de la proposition de loi), dévolues au Conseil supérieur :

³⁴ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat déposée par M. W. CLAES, articles 114 & 115, pp. 73-74.

³⁵ Cette proposition de loi de 1982 étendait le rôle du Conseil supérieur aux réviseurs d’entreprises, aux experts-comptables et aux conseillers fiscaux. En effet, « l’exercice des fonctions de réviseur d’entreprises et des activités d’expert comptable et de conseiller fiscal dépasse la sphère des intérêts privés et intéresse la collectivité. C’est, en effet, dans une préoccupation d’intérêt général que le revisorat d’entreprises a été institué, que des missions de contrôle et des certifications lui ont été confiées, que son statut est présentement adapté. Cet intérêt général n’exclut pas la poursuite d’objectifs d’intérêt privé, mais les transcende. Pour l’expert comptable et le conseiller fiscal, cette densité d’intérêt général est certes moins accusée ; elle n’en est pas moins certaine ; la reconnaissance de la profession et la protection du titre dépasse en effet la seule préoccupation de promotion d’intérêts professionnels particuliers. » (Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat déposée par M. W. CLAES, exposé des motifs, p. 41).

- « *Le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et des professions d'expert comptable et de conseiller fiscal a pour mission de contribuer à ce que l'exercice des fonctions de reviseur d'entreprises et des professions d'expert comptable et de conseiller fiscal réponde aux besoins de tous ceux qui sont intéressés par le bon exercice de ces activités* ».
 « *A ce titre, il peut adresser au Gouvernement, à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, à l'Institut des experts comptables et à l'Institut des conseillers fiscaux, à leur demande ou d'initiative, tous avis et recommandations relatifs au revisorat d'entreprises et aux professions d'expert comptable et de conseiller fiscal* » (...).
- « *Il fixe par la voie de normes ou de recommandations les modalités d'application, en ce qui concerne les reviseurs désignés en application de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, de l'article 15bis de cette loi.* »
- « *Si l'Institut des reviseurs d'entreprises, l'Institut des experts comptables et l'Institut des conseillers fiscaux omettent de fixer des normes de contrôle ou des normes concernant l'organisation et la déontologie de la profession, le Conseil est habilité à régler cette matière par la voie de normes ou de recommandations.* »
- « *Le Conseil supérieur a également pour objet de coordonner l'action de l'Institut des reviseurs d'entreprises, de l'Institut des experts comptables et de l'Institut des conseillers fiscaux, notamment sous l'angle de la formation continue de leurs membres et de l'unité de jurisprudence.* »

21. L'avis du Conseil d'Etat, rendu le 26 mai 1982, porte sur cette deuxième proposition de loi.

Dans cet avis, le Conseil d'Etat s'interrogeait sur le fait de savoir si ces normes sont obligatoires pour les reviseurs d'entreprises ? « *Dans l'affirmative, il ne se justifie pas, pour des motifs d'ordre constitutionnel, d'attribuer en cette matière le pouvoir réglementaire au Conseil supérieur. Ce pouvoir réglementaire doit être conféré au Roi, qui l'exercera le cas échéant sur proposition ou après avis du Conseil supérieur* »³⁶.

22. Le projet de loi³⁷ déposé à la Chambre des Représentants le 21 février 1983 a finalement décrit comme suit les missions confiées au Conseil supérieur (article 100) :

« *Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, à ce que les missions de révision que la loi confie aux reviseurs d'entreprises soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Ces avis ou recommandations auront trait entre autres à l'exercice des missions visées par l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.* »

Outre le fait que le projet de loi attribue des compétences au Conseil supérieur pour la seule profession de reviseur d'entreprises, il convient de relever que le projet de loi ne contient plus de mission en matière d'élaboration de normes professionnelles contraignantes pour les reviseurs d'entreprises. En effet, dans la mesure où le projet de loi maintenait le revisorat

³⁶ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, Avis du Conseil d'Etat relatif à la proposition de loi « 414/1 » du 21 octobre 1982, p. 82.

³⁷ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 113.

d'entreprises en tant que membres des professions libérales³⁸, l'approche « *self-regulation sous surveillance* » était alors de mise³⁹.

23. Il convient de relever qu'un amendement⁴⁰ introduit par M. VAN DEN BRANDE le 24 mars 1983 à la Chambre visait à étendre les compétences du Conseil supérieur et à se rapprocher de l'approche préconisée par le Conseil central de l'Economie dans son avis de 1972 :

« Au § 1, remplacer les deuxième et troisième alinéas par ce qui suit :

« Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal concernant l'Institut des réviseurs d'entreprises, ainsi que sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut ou relative à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises. »

Le Conseil supérieur a également pour mission de contribuer, par voie d'avis ou de directives, adressés d'initiative ou sur demande respectivement au Gouvernement et à l'Institut des réviseurs d'entreprises, à ce que les missions de révision que la loi confie aux réviseurs d'entreprises soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

S'il ne respecte pas ces directives, l'Institut des réviseurs d'entreprises doit en faire connaître les raisons au Conseil supérieur. Pour permettre l'exécution de ces missions, une concertation permanente a lieu entre le Conseil supérieur, l'Institut des réviseurs d'entreprises et, si nécessaire, l'Institut des Experts comptables. Le Conseil supérieur peut constituer des groupes de travail de commun accord avec l'Institut des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur a le droit de nommer des représentants au sein des commissions de discipline et d'appel visées aux articles 52, 56, 89 et 92 de la présente loi ».

Cet amendement était justifié comme suit⁴¹ :

« L'avis du C.C.E. de 1972 (C.C.E. 1972/433, p. 22), confirmé par l'avis de 1979 (C.C.E. 1979,632) confiait à « l'organe de tutelle » des missions beaucoup plus larges que le présent projet. Si cet avis comportait des divergences quant à l'organisation de cet organe, il était par contre unanime sur ses missions.

Etant donné que le Conseil supérieur est le seul organe où la vie sociale est représenté, il convient de lui conférer une compétence plus étendue ».

24. Un amendement avait également été introduit par M. VAN DEN BOSSCHE le 4 juin 1984. Cet amendement⁴² visait à remplacer le §1^{er} de l'article 100 du projet de loi comme suit :

³⁸ « Le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel est toutefois assorti à la mise en place du Conseil Supérieur du Revisorat. Il s'agit là, aux yeux du Gouvernement, d'une pièce maîtresse de la réforme dont il n'entend pas voir sous-estimer la signification institutionnelle. Ce Conseil Supérieur est situé en marge de l'Institut de façon à éviter toute confusion d'attributions et de responsabilités. Il dispose d'une composition tripartite et a compétence pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession, niveau auquel les préoccupations des interlocuteurs sociaux et des pouvoirs publics se situent organiquement. La compétence d'avis qui lui est conférée se trouve renforcée par le droit qui lui est conféré de rendre ses avis publics. » Doc. parl. (SO 1984/1985), Sénat, 715/2, Rapport du 29 janvier 1985 fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. NICOLAS et FÉVRIER relatif au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, pp. 8-9.

³⁹ Voyez également à ce propos, supra 28. et suivants.

⁴⁰ Doc. parl. (SO 1982-1983), Chambre des Représentants, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. VAN DEN BRANDE, pp. 3-5.

⁴¹ Doc. parl. (SO 1982-1983), Chambre des Représentants, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. VAN DEN BRANDE, pp. 3-5.

« § 1. Il est créé au sein du Ministère des Affaires économiques un Conseil supérieur du Révisorat d'Entreprises et de la Profession d'Expert-Comptable, dénommé ci-après le Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur a pour mission de veiller, par la voie d'avis émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement, à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou à l'Institut des Experts-Comptables, à ce que les missions de révision que la loi confie aux réviseurs d'entreprises ou les activités d'expert-comptable définies par la loi, soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Le Conseil supérieur donnera notamment son avis sur l'accomplissement des missions définies à l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le Conseil supérieur doit être consulté :

1° *sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de cet Institut en application des articles 9, 10 et 18bis de la même loi ;*

2° *sur tout arrêté royal à prendre en exécution du chapitre IV de la présente loi, relatif au titre et à la profession d'expert-comptable, et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables en application de l'article 87 de la présente loi.*

Les avis émis par le Conseil supérieur en application de l'alinéa précédent sont rendus publics. Dans les autres cas, le Conseil supérieur peut décider de rendre ses avis publics.

Le Conseil supérieur est habilité à déposer plainte auprès de la Commission de discipline de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou de l'Institut des Experts-Comptables contre respectivement un ou plusieurs réviseurs d'entreprises ou un ou plusieurs experts-comptables. »

Cet amendement était justifié comme suit⁴³ :

« Les amendements présentés aux articles 87 et 100 visent à étendre et à renforcer les compétences et le rôle du Conseil supérieur du Révisorat d'Entreprises.

Il paraît logique et justifié d'étendre la compétence du Conseil supérieur à la profession d'expert-comptable. Le projet prévoit, en effet, l'octroi aux experts-comptables d'un monopole relatif aux activités définies par la loi, qui pour être limité n'en est pas pour autant négligeable (entre autres en matière d'expertise judiciaire). Il est, dès lors, justifié de prévoir pour cette profession également un organe consultatif devant répondre aux exigences de la vie sociale et de l'intérêt général.

Au vu de la discussion, il semble également justifié de prévoir la consultation obligatoire du Conseil supérieur en ce qui concerne la réglementation éventuelle de la rémunération des réviseurs d'entreprises (art. 9 de la loi du 22 juillet 1953).

En tant qu'exposants de la vie sociale, les avis du Conseil supérieur seront d'un poids considérable. Il est impératif que des avis qui doivent être demandés aux termes de la loi elle-même soient publiés si l'on ne veut pas menacer la raison d'être même du Conseil supérieur.

Quoi qu'il soit mentionné dans le commentaire de l'article 52 que le Conseil supérieur peut, à titre d'intéressé, déposer plainte contre un réviseur d'entreprises, il semble souhaitable –afin d'éviter toute contestation en la matière– de préciser ce droit qu'a le Conseil supérieur dans la loi elle-même.

Quant à la composition du Conseil supérieur, il faut mettre l'accent sur les capacités et la compétence de la personne à nommer. »

⁴² Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/32, amendements du 4 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par M. VAN DEN BOSSCHE, pp. 1-2.

⁴³ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/32, amendements du 4 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par M. VAN DEN BOSSCHE, pp. 1-2.

25. Les amendements introduits par M. VAN DEN BRANDE et M. VAN DEN BOSSCHE ayant été rejetés, le texte définitif adopté dans la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (article 101) est pour l'essentiel similaire à celui repris dans le projet de loi introduit le 21 février 1983 à la Chambre des Représentants (voir ci-dessus le point 22.).

26. On relèvera que le rejet de l'approche préconisée par le Conseil central de l'Economie et le maintien du revisorat au titre de profession libérale ont, à l'époque, été justifiés comme suit par le Ministre de l'Economie⁴⁴ :

« (...) le Ministre souligne :

(...)

3° qu'en ce qui concerne le mode d'organisation de la profession revisorale et la conception de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, domaines au sujet desquels l'avis du Conseil Central de l'Economie se bornait pour l'essentiel à mentionner les points de vue divergents de chacune des organisations représentées en son sein, le Gouvernement a opté pour le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel, mais de créer en marge de celui-ci un Conseil Supérieur du Revisorat, à composition tripartite, doté d'une compétence d'avis sur tous les aspects généraux de la profession.

Le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel se justifie par les éléments suivants :

- *jusqu'à présent toutes les professions libérales qui ont été organisées en Belgique l'ont été sous cette forme ;*
- *à la connaissance du Gouvernement, dans tous les pays étrangers où la profession revisorale a été organisée, l'élément professionnel est largement dominant, voire exclusif ;*
- *s'agissant essentiellement de vérifier l'aptitude de personnes à exercer la profession, de juger de l'exercice par un réviseur de ses missions, d'apprécier l'atteinte portée par un comportement fautif au renom de la profession –somme toute de juger des personnes–, il est évident que des professionnels sont, dans ces domaines, mieux placés pour décider que des personnes qui représentent les interlocuteurs sociaux ou les pouvoirs publics ;*
- *la condamnation sans appel de l'Institut que comporte l'avis du Conseil Central de l'Economie émis en 1972, pouvait peut-être s'expliquer par les difficultés et problèmes qui ont affecté les premières années du revisorat ; elle ne peut certainement plus se justifier en 1984 après la mutation considérable que l'Institut a connu au cours des dix dernières années.*

Le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel est toutefois assorti à la mise en place du Conseil Supérieur du Revisorat. Il s'agit là, aux yeux du Gouvernement, d'une pièce maîtresse de la réforme dont il n'entend pas voir sous-estimer la signification institutionnelle. Ce Conseil Supérieur est situé en marge de l'Institut de façon à éviter toute confusion d'attributions et de responsabilités. Il dispose d'une composition tripartite et a compétence pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession, niveau auquel

⁴⁴ Doc. parl. (SO 1984/1985), Sénat, 715/2, Rapport du 29 janvier 1985 fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. NICOLAS et FÉVRIER relatif au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, pp. 7-9.

les préoccupations des interlocuteurs sociaux et des pouvoirs publics se situent organiquement. La compétence d'avis qui lui est conférée se trouve renforcée par le droit qui lui est conféré de rendre ses avis publics.

On relèvera, au surplus, que le Gouvernement dispose par le biais du pouvoir réglementaire qui couvre de larges aspects du statut revisoral, des moyens nécessaires pour assurer la sauvegarde de l'intérêt général dans tout ce qui touche au revisorat. »

27. Les compétences *ratione materiae* du Conseil supérieur sont pour l'essentiel demeurées inchangées depuis 1985. Dans le cadre de l'organisation de la profession de réviseur, on relèvera cependant trois modifications apportées en 1993 et en 2002 aux dispositions régissant les missions confiées par le législateur au Conseil supérieur :

- dans son avis du 25 juin 1992, le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises proposait⁴⁵ notamment « *de soumettre à la compétence d'avis du Conseil Supérieur la normalisation effectuée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en matière d'honoraires (art. 9 de la loi du 22 juillet 1953). Cette normalisation est évidemment d'intérêt général dans la mesure où la rémunération est liée à l'indépendance du réviseur : d'une part, ce montant ne peut être trop faible car le réviseur ne serait pas en mesure de remplir sa fonction, d'autre part, les honoraires ne peuvent pas être trop élevés car le réviseur ne serait plus alors indépendant de la société contrôlée* ».

Un amendement⁴⁶ introduit à la Chambre des Représentants proposait de modifier la loi du 21 février 1985 de manière à intégrer les propositions contenues dans l'avis du Conseil supérieur.

Cet amendement ayant été retenu, les compétences du Conseil supérieur ont été étendues aux dispositions normatives que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peut être amené à prendre en matière d'honoraires.

Il convient de souligner que **la loi du 22 avril 1999 a généralisé les termes** dans lesquels sont décrites les missions du Conseil supérieur sans modification quant aux compétences du Conseil supérieur, si ce n'est l'extension de ses compétences aux conseils fiscaux, aux comptables et aux comptables-fiscalistes agréés⁴⁷. **Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal⁴⁸ du 23 juin 1994 précise expressément que ces dispositions sont encore d'application :**

« En vertu de l'article 101, § 1er, alinéa 4, de la loi du 21 février 1985, le Conseil supérieur doit être consulté sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en application des articles 9, 10 et 18bis de la loi précitée du 22 juillet 1953 et sur toute décision de portée générale à prendre par

⁴⁵ Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, Rapport annuel 1992-1993, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 20 *in fine* de l'avis, p. 29).

⁴⁶ Doc. parl. (SE 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/4, amendement n°60 de M. DE CLERCK au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, pp. 1-3.

⁴⁷ Voyez à ce propos Doc. parl. (SO 1998-1999), *Chambre des Représentants*, 1923/1 & 1924/1, exposé des motifs, p. 20.

⁴⁸ Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 juin 1994). Cet arrêté royal a été modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002 et est désormais intitulé « Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales » (*Moniteur belge*, 12 septembre 2002, 2^{ème} édition).

le Conseil de l'Institut des Experts comptables en application de l'article 88 de la loi du 21 février 1985 ».

- Eu égard à l'extension des compétences du Conseil supérieur, en 1993, aux experts-comptables (voir ci-après les points 31. et suivants), une mission complémentaire de concertation est venue s'ajouter aux différentes missions du Conseil supérieur :
« *Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-Comptables. Il peut constituer à cet effet des groupes de travail* »⁴⁹.
Depuis l'extension des compétences du Conseil supérieur aux conseils fiscaux, aux comptables et aux comptables-fiscalistes agréés, cette mission de concertation du Conseil supérieur s'est également étendue à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.
- La loi du 4 août 2002, dite de « *Corporate governance* »⁵⁰, a créé⁵¹ un nouveau « Comité d'avis et de contrôle » chargé, d'une part, d'émettre, au cas par cas et sur demande du commissaire, des avis préalables quant à la compatibilité de la prestation, par un réviseur ou par une personne de son « orbite », de certaines missions complémentaires lorsqu'il est chargé du contrôle légal des comptes et, d'autre part, d'effectuer des contrôles *a posteriori* à propos de l'exercice « indépendant » des missions de contrôle légal des comptes par les réviseurs d'entreprises.

Dans la mesure où les compétences du Conseil supérieur n'ont pas été modifiées par la loi du 4 août 2002, le Conseil supérieur est compétent « *pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession* » de réviseur d'entreprises⁵².

Le Conseil supérieur sera par ailleurs appelé à jouer un **rôle de contrôle en seconde ligne** dans le cadre strict de l'appréciation des cas individuels d'indépendance d'un commissaire amené, le cas échéant, à effectuer d'autres missions que celle afférente à la seule certification des comptes.

Le législateur a, au travers de la loi du 2 août 2002 et de son arrêté royal d'exécution du 4 avril 2003, donné au Conseil supérieur les moyens devant lui permettre de jouer ce rôle de contrôle en seconde ligne.

- L'article 1^{er}, alinéas 4 et 5 de l'arrêté royal impose au Président du Comité d'inviter les experts désignés par le Conseil supérieur à toutes les réunions du Comité au cours desquelles un (ou plusieurs) dossier(s) fait (font) l'objet d'un avis ou d'une décision.

⁴⁹ Article 101, § 2 de la loi du 21 février 1985, tel que modifié par l'article 18 de la loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 (*Moniteur belge*, 21 juillet 1993).

⁵⁰ Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition (*Moniteur belge*, 22 août 2002, 2^{ème} édition).

Voir également à ce propos l'arrêté royal du 4 avril 1993 en exécution de l'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés visant la création du comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (*Moniteur belge*, 19 mai 2003).

⁵¹ Cette disposition a été intégrée dans l'article 133 du Code des sociétés (alinéa 10).

⁵² Doc. parl. (SO 1984-1985), *Sénat*, 715/2, rapport fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. NICOLAS et FEVRIER le 29 janvier 1985 dans le cadre du projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, p. 9.

- L'article 4, alinéa 10 de l'arrêté royal impose au Président du Comité de transmettre, de manière anonyme et sous une forme synthétique, au Président du Conseil supérieur les avis du Comité au Président du Conseil supérieur.
Cette transmission régulière et systématique d'informations au Conseil supérieur visée à l'article 4 de l'arrêté royal est complétée par l'article 2, alinéa 5 du même arrêté royal dont il ressort que le Président du Comité doit prendre les mesures nécessaires pour la publication des avis et des décisions du Comité, sur une base anonyme et en retirant les éléments couverts par le secret professionnel, au moment et dans la forme décidés par le Comité.
- L'article 2, alinéa 4 précise que le Président du Comité représente le Comité à l'égard du Conseil supérieur des Professions économiques.

Enfin, en application des missions confiées par le législateur en vertu de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur pourrait être amené à émettre d'initiative des avis destinés au Gouvernement visant à mettre en lumière des adaptations des lois et arrêtés royaux en matière d'indépendance qui pourraient s'avérer nécessaires au vu des éventuelles déviations qu'il aurait été amené à observer.

3. Le Conseil supérieur est-il un organe de tutelle ?

28. L'avis du Conseil central de l'Economie de 1972 ainsi que la première proposition de loi déposée à la Chambre des Représentants en 1982 préconisaient la création d'une « organe de tutelle du revisorat ».

La deuxième proposition de loi déposée à la Chambre des Représentants en 1982 optait quant à elle pour un système hybride dans la mesure où elle préconisait la création d'un organe de tutelle « allégée » mais disposant d'un pouvoir de normalisation.

Le projet de loi et le texte définitif ont finalement écarté l'idée de créer un organe de tutelle et se sont orientés vers un système dual, composé, d'une part, d'un cadre légal et réglementaire et, d'autre part, d'une organisation professionnelle autonome (l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) avec un Conseil supérieur (totalement indépendant de la profession de réviseur d'entreprises et disposant d'une simple compétence d'avis) chargé de veiller au respect de l'intérêt général.

Il convient cependant de relever que, depuis 1993, le Conseil supérieur est une « autorité consultative »⁵³ dans la mesure où certains avis sont contraignants s'ils sont pris à l'unanimité.

29. Cette surveillance s'est accrue au fil du temps et s'est étendue à de nombreux domaines relevant de l'activité des réviseurs d'entreprises. Le tableau ci-après tente de synthétiser l'ensemble des « contrôles » auxquels sont soumis les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs activités professionnelles et partant de l'organisation du revisorat d'entreprises en Belgique.

⁵³ Doc. parl. (SE 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/5, rapport fait par M. POTY le 23 septembre 1992 au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, p. 31.

Ce tableau se limite toutefois aux aspects généraux des missions de contrôle. Les contrôles effectués sur les travaux des réviseurs d'entreprises, chargés du contrôle légal des comptes dans les entreprises de certains secteurs particuliers, tels que les établissements de crédit, les entreprises d'assurances ou les mutuelles, ne sont dès lors pas repris dans le tableau.

1. Accès à la profession

| | |
|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| - Fixation du cadre général | Législateur, après avis du CSPE ⁵⁴ |
| - Organisation des épreuves | IRE |
| - Décision finale au cas par cas | IRE |
| - Tenue de la liste | IRE |
| - Supervision externe en matière de port du titre | - |
| - Sanctions potentielles | IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires |
| - « Reporting » de l'IRE | au CSPE |

2. Formation continue

| | |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| - Fixation du cadre général | Législateur, après avis du CSPE |
| - Détermination des critères | IRE |
| - Contrôle du respect des critères | IRE (dans le cadre du contrôle qualité et/ou de la surveillance) |
| - Supervision externe | - |
| - Sanctions potentielles | IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires |

3. Normes professionnelles (normes et recommandations de révision, normes de contrôle qualité, normes de formation continue, règles éthiques, etc.)

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| - Fixation du cadre général | Législateur, après avis du CSPE |
| - Elaboration des normes professionnelles | IRE |
| - Supervision quant au contenu des normes | CSPE (avis non contraignant) |
| - Décision finale | Institut des Réviseurs d'Entreprises |
| - Au cas par cas et sur demande d'un commissaire, avis préalable relatif à l'application des règles relatives à l'exercice indépendant des missions de contrôle légal des comptes | Comité ⁵⁵ |
| - Sanctions potentielles | IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires |

⁵⁴ Conseil supérieur des Professions économiques.

⁵⁵ Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance des commissaires.

4. Contrôle qualité

| | |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| - Fixation du cadre général | Législateur, après avis du CSPE |
| - Mise sur pied des guides de contrôle | IRE |
| - Détermination de la méthodologie retenue | IRE |
| - Identification des personnes à contrôler | IRE |
| - Contrôle effectif au cas par cas | Revisers contrôleurs |
| - Supervision du contrôle effectué | IRE |
| - Décision finale | IRE |
| - Sanctions potentielles | IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires |
| - « Reporting » de l'IRE | au CSPE |

5. Surveillance

| | |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| - Fixation du cadre général | Législateur, après avis du CSPE |
| - Détermination de la méthodologie retenue | IRE |
| - Identification des personnes à contrôler | IRE + tiers (plaignants) |
| - Contrôle effectif au cas par cas | IRE |
| - Décision finale | IRE |
| - Supervision générale de la surveillance effectuée par l'IRE | - |
| - Sanctions potentielles | IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires |
| - « Reporting » de l'IRE | au CSPE |

6. Discipline

| | |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - Renvoi de cas devant les instances disciplinaires | - Procureur général - Conseil de l'IRE - CSPE - Comité, le cas échéant, conjointement avec le CSPE |
| - Traitement du dossier (1 ^{ère} instance) | 1 Juge (Président) et 2 revisers |
| - Traitement du dossier (en appel) | 3 Juges (dont le Président) et 2 revisers |
| - Supervision du traitement des cas renvoyés en discipline | Cour de Cassation |
| - « Reporting » de l'IRE | au CSPE |
| - Communication de l'IRE | à la société dont le reviseur est commissaire lorsqu'une sanction supérieure à un mois est prononcée |

7. Lutte contre les opérations de blanchiment

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| - Identification d'éléments susceptibles de constituer des opérations de blanchiment | Reviseurs d'entreprises |
| - Investigations | CTIF ⁵⁶ |
| - Poursuite de faits de blanchiment | Transmission par la CTIF au Procureur du Roi |

4. Evolution des compétences du Conseil supérieur

4.1. Les avis et recommandations du Conseil supérieur

30. Le Conseil supérieur est, **depuis 1985**, « appelé à donner un avis sur tout arrêté d'exécution de la loi du 22 juillet 1953 ainsi que sur toute décision de portée générale à prendre par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises »⁵⁷.

Plus précisément, il découlait de l'article 101, § 1^{er}, alinéa 3 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises que le Conseil supérieur devait être « consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut en application des articles 10⁵⁸ et 18bis⁵⁹ de cette même loi ».

Il en découle que les membres du Conseil supérieur sont *de facto* « directement associés, par le biais d'une compétence consultative, à l'élaboration de la politique générale relative au revisorat d'entreprise »⁶⁰.

Dans le cadre de cette compétence consultative générale, le Conseil supérieur doit tout particulièrement porter attention « à l'exercice par les reviseurs d'entreprises des missions qui leur sont confiées, à l'égard du conseil d'entreprise, par le nouvel article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie »⁶¹.

⁵⁶ Cellule de traitement des informations financières.

⁵⁷ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 4.

⁵⁸ L'article 10 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises précise, depuis 1985, que « Le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut, le **règlement de stage**, le **règlement de discipline** ainsi que les **règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne**. Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises. »

⁵⁹ L'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises précise, depuis 1985, que « Le conseil de l'Institut peut définir les normes de révision usuelles pour l'exécution des missions visées à l'article 3. »

⁶⁰ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

⁶¹ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

31. **En 1993**, le législateur a étendu les compétences *ratione personae* du Conseil supérieur du revisorat d'entreprises aux travaux de l'Institut des Experts-Comptables et à toutes les réglementations relatives à l'organisation de la profession d'expert-comptable. À cette occasion, le Conseil supérieur a été rebaptisé «Conseil supérieur de revisorat d'entreprises et de l'expertise comptable».

Le Conseil supérieur a vu ses compétences élargies aux experts-comptables à la suite d'un amendement⁶² introduit par M. DE CLERCK à la Chambre des Représentants. Cet amendement faisait suite à un avis du Conseil supérieur du revisorat d'entreprises⁶³ et a permis d'intégrer la partie dudit avis du Conseil supérieur dans les dispositions légales⁶⁴.

La compétence du Conseil supérieur était, entre 1985 et 1993, limitée au revisorat d'entreprises. Au cours des travaux parlementaires de la loi du 21 février 1985, une extension de la compétence à l'expertise comptable avait cependant déjà été envisagée (voir ci-avant les points 10. et 20.). Le Ministre de l'Economie avait à l'époque considéré que ceci était peu indiqué pour le motif suivant «*D'autres professions libérales en effet n'organisent pas non plus la participation de représentants de l'intérêt général dans leur organisation professionnelle. Le fait que ceci soit prévu pour les réviseurs d'entreprises tient à la mission très spécifique que ceux-ci sont appelés à remplir et aussi à l'évolution historique qu'a connue la profession*»⁶⁵.

En 1993, le débat fut à nouveau ouvert. «*L'élargissement de la compétence du Conseil supérieur à la profession d'expert comptable est très logique compte tenu du fait que le législateur a confié à l'expert comptable, par les lois des 18 et 20 juillet 1991 une série de missions de contrôle jusque-là réservées exclusivement au réviseur et qu'il n'est pas exclu en outre que dans la nouvelle loi relative aux fusions, la voie ainsi choisie soit à nouveau empruntée*»⁶⁶. Il s'agit d'éviter notamment le risque que des «*professionnels dépendant d'Instituts différents s'acquitteraient d'une même mission légale de contrôle mais seraient soumis à des normes déontologiques différentes*»⁶⁷.

On relèvera à ce propos que cette extension des compétences du Conseil supérieur aux experts-comptables (voir ci-avant le point 27.) a conduit le Conseil supérieur à assurer une mission complémentaire de concertation permanente.

Enfin, comme évoqué ci-avant (voir le point 27.), la compétence du Conseil supérieur a par ailleurs été étendue, en 1993, à l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 selon lequel «*les*

⁶² Doc. parl. (SO 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/4, amendement n°60 de M. DE CLERCK au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, pp.1-3.

⁶³ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, Rapport annuel 1992-1993, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 20 *in fine* de l'avis, p. 29).

⁶⁴ Voyez également les paragraphes 10, 20 et 27 de cette présente contribution.

⁶⁵ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107.

⁶⁶ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, Rapport annuel 1992-1993, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 19 de l'avis, p. 28).

⁶⁷ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, Rapport annuel 1992-1993, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 16 de l'avis, p. 27).

Doc. parl. (SE 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/5, Rapport fait par M. POTY au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, 23 septembre 1992, pp. 30-32.

modalités et les conditions de la rémunération du reviseur sont établies et contrôlées par le Conseil de l'Institut».

32. **En 1999**, le législateur a souhaité donner une reconnaissance légale aux professions fiscales. Aux termes des débats parlementaires, deux titres ont été reconnus légalement (celui de « conseil fiscal » et celui de « comptable-fiscaliste agréé »), sans pour autant donner un monopole quelconque à ces deux catégories de professionnels.

Eu égard à la forte connexion, en Belgique, entre la comptabilité et la fiscalité, le législateur a opté pour une intégration des professions fiscales dans deux organisations professionnelles déjà reconnues légalement :

- les *conseils fiscaux* ont été intégrés dans l'Institut des Experts-Comptables, rebaptisé « Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux » ;
- les *comptables-fiscalistes agréés* ont été intégrés dans l'Institut Professionnel des Comptables, rebaptisé « Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés ».

Dans le cadre de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le législateur a, à nouveau, étendu le pouvoir du Conseil supérieur du rectorat d'entreprises et de l'expertise comptable en créant le concept de « professions économiques » : les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les comptables agréés, les conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes agréés. Ces cinq professions sont regroupées en trois Instituts : l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF).

À cette époque, le Conseil supérieur fut rebaptisé « Conseil supérieur des Professions économiques ». Le concept, somme toute logique, permet d'appréhender, dans le respect des spécificités des différentes professions économiques, **près de 15.000 professionnels du chiffre**, soit la troisième profession libérale (après le corps médical et les professions paramédicales).

Depuis l'extension des compétences du Conseil supérieur aux conseils fiscaux, aux comptables et aux comptables-fiscalistes agréés, la mission de concertation du Conseil supérieur (évoquée ci-avant aux points 27. et 31.) s'est également étendue à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

33. Conformément aux dispositions de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur des Professions économiques est un organisme autonome ayant pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, *émis d'initiative ou sur demande* et adressés :

- au Gouvernement ;
- à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;
- à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ;
- à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés,

à ce que les missions que la loi confie au reviseur d'entreprises et à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal, de réviseur d'entreprise, de comptable et comptable-fiscaliste agréé soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Ces avis ou recommandations ont trait notamment à l'exercice des missions visées à l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (conseils d'entreprise).

34. Outre les demandes d'avis obligatoires, les Instituts peuvent prendre l'initiative de soumettre un certain nombre de documents au Conseil supérieur. Tel est l'objet des trois alinéas suivants extraits du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 pris en exécution de la loi relative au Conseil supérieur⁶⁸.

« Ceci n'exclut pas, afin que le Conseil supérieur soit adéquatement informé en vue de l'exercice de sa mission, que les Instituts puissent être invités à porter à la connaissance du Conseil supérieur toutes les décisions de portée générale qu'ils prennent.

Par ailleurs, rien n'empêche les Instituts de soumettre aussi à l'avis préalable du Conseil supérieur toutes les décisions de portée générale à prendre, qui ne doivent pas, en vertu l'article 101, § 1er, alinéa 4, être obligatoirement soumises au Conseil supérieur.

Il faut souligner qu'il s'agit dans les deux cas d'une information ou d'une consultation facultative, qui se concilie avec la règle établie à cet égard par l'article 101, § 1er, alinéa 2, de la loi. En effet, comme l'a fait observer le Conseil d'Etat, faute d'une disposition qui, dans la loi, habiliterait le Roi à organiser le contrôle du respect de l'obligation prévue à l'article 101, § 1er, alinéa 4 de la loi, il n'est pas en son pouvoir de contraindre les deux Instituts, en vue d'un tel contrôle, à informer le Conseil supérieur de « toute » décision de portée générale qu'ils prennent, c'est-à-dire également de décisions qui n'ont pas été prises en application des articles 9, 10 et 18bis de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 88 de la loi du 21 février 1985 ».

4.2. Autres compétences du Conseil supérieur : concertation permanente et surveillance

35. Le Conseil supérieur **organise une concertation permanente** avec l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés. Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

Cette mission de concertation permanente a été confiée par le législateur au Conseil supérieur en 1993 et a été renforcée en 1999 (voir supra 27).

Déjà dans le cadre des premiers travaux parlementaires, l'accent avait été placé sur l'importance de la concertation, que ce soit entre un Institut et le Conseil supérieur ou entre Instituts. Dans le cadre de son audition, le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

⁶⁸ Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne les Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 juin 1994). Cet arrêté royal a été modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002 et est désormais intitulé « Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales » (*Moniteur belge*, 12 septembre 2002, 2^{ème} édition).

estimait que « *la création d'un Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises est une bonne initiative. Il faudra cependant avoir le souci d'assurer une bonne liaison entre le Conseil supérieur et l'Institut* »⁶⁹.

De l'avis du Ministre de l'Economie⁷⁰, en 1985, « *le succès de la réforme projetée du revisorat dépendra très certainement dans une large mesure du dialogue constructif à naître entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, chargé en tant qu'ordre professionnel de l'organisation de la profession et le Conseil Supérieur à qui incombe, par la voie consultative, la charge de conférer à cette réforme sa reconnaissance sociale globale* ». Tel est le cas, par exemple, des fréquentes réunions de concertation proposées par le Conseil supérieur aux représentants des différents Instituts concernés, ceci allant de pair avec la mise sur pied, à intervalles réguliers, de groupes de travail du Conseil supérieur associant des membres des Instituts, notamment sur des sujets techniques.

36. Le Conseil supérieur peut également **déposer plainte** auprès de la commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs réviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés. La commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

37. Lors des travaux préparatoires de la loi de 1985, il avait été envisagé de rapprocher la compétence du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et celle des juridictions disciplinaires de l'Institut. Un amendement⁷¹ avait été introduit en ce sens par M. VAN DEN BRANDE ayant pour objectif de « *faire remplir les fonctions de président par un magistrat et en outre à faire siéger deux membres du Conseil supérieur dans la Commission de discipline. Dans le même esprit et avec le même objectif des amendements similaires ont été déposés à d'autres articles. Ainsi que le veut le projet, la tâche du réviseur d'entreprises consiste dans la prestation de services. Ceci signifie en premier lieu un service à l'entreprise concernée dans son ensemble mais aussi à la collectivité. M. Van den Brande en déduit la nécessité de rendre un certain nombre d'organes plus ouverts aux représentants des milieux économiques et sociaux* »⁷².

Le Gouvernement de l'époque a marqué « *son accord avec la première partie, mais pas avec la seconde car il veut éviter que des non-professionnels interviennent dans le régime disciplinaire* »⁷³. Ces faits ainsi que l'évolution de la législation nationale et internationale ont toutefois battu en brèche ces prises de position.

⁶⁹ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Audition du Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, p. 39.

⁷⁰ Doc. parl. (SO 1984/1985), *Sénat*, 715/2, Rapport du 29 janvier 1985 fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. NICOLAS et FÉVRIER relatif au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 5.

⁷¹ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. VAN DEN BRANDE, pp. 4-5.

⁷² Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Discussion générale, p. 78.

⁷³ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Discussion générale, p. 78.

Afin de sauvegarder le caractère professionnel de la procédure disciplinaire, le Parlement avait dès lors renoncé à détacher les juridictions disciplinaires de l'organisation administrative de l'Institut.

En outre, le Ministre de l'Economie n'estimait, à l'époque « *pas nécessaire de reconnaître formellement le droit de déposer plainte auprès de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises puisqu'il est déjà prévu à l'article 54 du projet que tout intéressé dispose de la possibilité de le faire* »⁷⁴.

38. En 1993, les nouvelles dispositions ne modifient nullement cette approche fondamentale mais elles permettent au Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable de déposer directement plainte auprès de la Commission de discipline de l'un des deux Instituts (IRE et IEC), laquelle doit informer le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte. On relèvera que ce pouvoir de saisine directe va plus loin que celui réservé par la loi au Procureur Général près la Cour d'Appel. On notera par ailleurs que la loi ne réserve aucun pouvoir d'appel de la décision au Conseil supérieur.

39. En 1999, cette mission a été étendue à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

5. Avis et recommandations du Conseil supérieur ... quelle différence ?

40. Dans la première proposition de loi déposée le 18 février 1982 portant réforme du revisorat⁷⁵, il n'était question que d'« avis » à donner par « l'organe de tutelle ».

Le projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises⁷⁶ prévoyait quant à lui la coexistence d'« avis » et de « recommandations » émis par le Conseil supérieur.

Dans un amendement du 24 mars 1983, M. VAN DEN BRANDE proposait⁷⁷ notamment de remplacer le mot « recommandations » par « directives ».

La loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises⁷⁸ a finalement retenu l'alternative suivante pour les communications du Conseil supérieur : le Conseil supérieur peut émettre soit des « avis », soit des « recommandations ».

⁷⁴ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Discussion de l'article 70 (anciennement 100), p. 107.

⁷⁵ Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, 23 p.

⁷⁶ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, 114 p.

⁷⁷ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. VAN DEN BRANDE, p. 5.

⁷⁸ Loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, *Moniteur belge* du 28 février 1985, pp. 2230-2261.

41. La différence quant au fond entre les « avis » et les « recommandations » ne faisait à l'époque pas l'unanimité.

- Une première tentative de réponse a été donnée dans l'exposé des motifs précédant le projet de loi du 21 février 1983⁷⁹ : « *La recommandation, comme l'avis, relève du domaine de la compétence consultative. Cela étant, la recommandation aura une densité plus importante que l'avis dans la mesure où elle s'appuiera sur l'approbation unanime des membres du Conseil Supérieur.* »
- Des questions complémentaires ont été posées à ce propos par le Conseil d'Etat⁸⁰ dans son avis du 26 mai 1982 : « *A l'alinéa 2, il est question d'avis et de recommandations. Le Conseil d'Etat considère qu'ils ne sont pas obligatoires. Il n'est pas très clair, cependant, en quoi l'avis se distingue ici de la recommandation. Faut-il entendre que les recommandations sont données par le Conseil supérieur agissant d'initiative, tandis que les avis sont émis à la demande du Gouvernement, de l'Institut des réviseurs d'entreprises ou de l'Institut des experts-comptables ?* »
- Dans un amendement présenté par le Gouvernement⁸¹ le 6 juin 1984, on peut relever qu'il est proposé de « *supprimer les mots « ou de recommandations » et « ou recommandations »* ». En effet, il ressort de la justification relative à cet amendement qu'il a paru souhaitable au Gouvernement « *de ne pas retenir la distinction opérée dans le projet entre avis, d'une part, recommandation, d'autre part, vu son imprécision.* »

42. Une position définitive a été arrêtée en la matière le 25 juin 1984 dans le cadre des discussions générales précédant le vote par la Chambre des représentants des différentes dispositions contenues dans le projet de loi⁸² :

« Un membre pose encore la question de savoir où est la différence entre un avis et une recommandation.

Il est renvoyé à l'exposé des motifs selon lequel la recommandation doit être comprise comme un avis exprimé à l'unanimité. Le même membre considère que cette distinction terminologique n'est pas exacte et propose de ne conserver que le mot « avis ».

Le Gouvernement marque son accord et présente un amendement en ce sens.

Un autre membre estime cependant qu'il serait préférable de conserver le mot « recommandation » en plus du mot « avis », mais dans une autre signification que celle mentionnée dans l'exposé des motifs.

⁷⁹ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 45.

⁸⁰ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, avis du Conseil d'Etat, p. 82.

⁸¹ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/34, amendements du 6 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par le Gouvernement, p. 10.

⁸² Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 108.

Lorsque le Conseil supérieur s'adressera au Gouvernement, ceci prendra toujours la forme d'un avis. Au contraire, à l'égard d'autres instances, le texte du Conseil pourra contenir une recommandation.

Le Gouvernement et la Commission admettent cette façon de voir et se rangent à cette interprétation. »

6. Force contraignante des avis et des recommandations du Conseil supérieur ?

43. Au vu des missions confiées par le législateur au Conseil supérieur, il convient de souligner que le Conseil supérieur a « *essentiellement une fonction consultative* »⁸³, même s'il est vrai que le Conseil supérieur dispose également du pouvoir de renvoyer des réviseurs d'entreprises devant les instances disciplinaires (voir infra, les points 36. à 39).

Le Conseil supérieur n'est dès lors pas en mesure d'imposer ses vues dans la mesure où il s'agit d'un organe ayant une « simple » compétence d'avis.

Il convient cependant de relever que depuis 1993, le Conseil supérieur est une « autorité consultative »⁸⁴ dans la mesure où certains avis sont contraignants s'ils sont pris à l'unanimité (voir supra le point 46, 1^{er} tiret).

44. Le Conseil supérieur doit être consulté sur *tout arrêté royal* à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ou des lois relatives aux professions de réviseur d'entreprises, d'expert-comptable, de conseil fiscal, de comptable et de comptable-fiscaliste agréé.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre en matière d'adoption de *normes et recommandations techniques et déontologiques* :

- par le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises ;
- par le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux ;
- par le Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés.

Il convient de noter que dans ce cas particulier d'avis en matière de normes et recommandations techniques et déontologique, le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois⁸⁵. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

⁸³ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, avis du Conseil d'Etat relatif à la proposition de loi « 414/1 » du 21 octobre 1982, p. 82.

⁸⁴ Doc. parl. (SE 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/5, rapport fait par M. POTY le 23 septembre 1992 au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, p. 31.

⁸⁵ En 1985, aucun délai de remise des avis par le Conseil supérieur n'avait été fixé par le législateur. En 1993, eu égard à la transformation de l'organe purement consultatif en une autorité consultative (voir infra les points 28. et 43.), un délai maximum de 6 mois a été fixé pour le prononcé des avis du Conseil supérieur. Depuis la modification législative de 1999, le Conseil supérieur dispose d'une période de trois mois pour remettre un avis.

45. En ce qui concerne les arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ou des lois relatives aux professions de reviseur d'entreprises, d'expert-comptable, de conseil fiscal, de comptable et de comptable-fiscaliste agréé, le Roi doit *motiver de façon explicite*⁸⁶ toute dérogation à un avis *unanime* du Conseil supérieur.

46. En ce qui concerne l'adoption de normes et recommandations techniques et déontologiques, il faut distinguer deux cas de figure :

- **si l'avis concerne une matière se rapportant à plus d'une profession ou d'une qualité :** le Conseil de l'Institut des reviseurs d'entreprises, le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et/ou le Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés ne peuvent déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur.
- **si l'avis concerne une matière se rapportant à une seule profession ou qualité :** le Conseil de l'Institut des reviseurs d'entreprises, le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux ou le Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés ne peut déroger à l'avis que moyennant motivation expresse.

47. Ceci revient dès lors à souligner que les pouvoirs du Conseil supérieur sont considérablement renforcés depuis 1993 dans la mesure où «*les Conseils des deux Instituts ne peuvent déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière concernant les deux professions. En ce qui concerne les avis relatifs à une matière ne concernant que l'une des deux professions, l'Institut concerné ne peut y déroger que moyennant motivation expresse*» (extrait de l'article 101, § 1^{er}, alinéa 4 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises). Cette disposition a précisément pour but de veiller à ce que les normes ou recommandations relatives à l'exercice d'une mission légale ne soient différentes dans leur substance. Ceci concerne aussi bien un avis du Conseil supérieur relatif à une norme adoptée par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en application de l'article 18bis de la loi qu'un avis relatif à une décision qui, du point de vue de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale, doit être identique pour les deux professions⁸⁷ (voir supra le point 31).

Étant donné le caractère impératif d'un avis du Conseil supérieur dans les matières concernant deux professions (voire trois), la loi prévoit les conséquences d'une absence d'avis: le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois⁸⁸. À défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

⁸⁶ Voyez à ce propos les dispositions contenues dans la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs (*Moniteur belge*, 12 septembre 1991).

⁸⁷ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, Rapport annuel 1992-1993, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 16 de l'avis, p. 27).

Doc. parl. (SE 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/5, Rapport fait par M. POTY au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, 23 septembre 1992, pp. 30-32.

⁸⁸ En 1985, aucun délai de remise des avis par le Conseil supérieur n'avait été fixé par le législateur. En 1993, eu égard à la transformation de l'organe purement consultatif en une autorité consultative (voir infra les points 28. et 43.), un délai maximum de 6 mois a été fixé pour le prononcé des avis du Conseil supérieur. Depuis la modification législative de 1999, le Conseil supérieur dispose d'une période de trois mois pour remettre un avis.

48. Dans le cadre de son avis du 26 mai 1982, le Conseil d'Etat⁸⁹ s'est quant à lui interrogé sur les problèmes qui pourraient survenir dans les cas particuliers où le Gouvernement a demandé l'avis d'un Institut et du Conseil supérieur et dans celui où le Gouvernement reçoit d'initiative de tels avis. Il envisage en fait le cas où les prises de positions sont divergentes :

- « *Dans la première hypothèse [avis demandé par le Gouvernement], il y a lieu de recueillir à la fois l'avis du Conseil de l'Institut et du Conseil supérieur. Ces avis peuvent être divergents, voire même contradictoires. Le Conseil d'Etat estime toutefois que le Roi n'est pas lié par ces avis, de sorte qu'une fois remplie la formalité de l'avis, Il lui appartient de fixer lui-même le contenu définitif de ces arrêtés. A remarquer encore, à ce propos, qu'avant que de nouvelles dispositions soient insérées dans les arrêtés royaux visés, celles-ci doivent être soumises à un nouvel avis du Conseil de l'Institut et du Conseil supérieur* ».
- « *Dans la seconde hypothèse [proposition émanant du Conseil de l'Institut ou du Conseil supérieur], les arrêtés royaux sont pris sur la proposition du Conseil de l'Institut ou du Conseil supérieur. Ces propositions peuvent, elles aussi, être divergentes, voire même contradictoires. Le Conseil d'Etat considère par ailleurs que le Roi n'est pas lié par le contenu de ces propositions et que c'est Lui qui, saisi d'une proposition, apprécie s'il convient ou non d'adopter cette position, et dans l'affirmative, fixe finalement la teneur des arrêtés. Lorsque la proposition émane du Conseil de l'Institut, le Roi doit recueillir l'avis du Conseil supérieur, et vice-versa* ».

49. Enfin, il convient de relever que, dans le cadre des discussions parlementaires⁹⁰ « *le délégué du Ministre des Affaires économiques expos[ait] que dans le projet on a opté résolument pour une fonction consultative du Conseil supérieur sans lui demander d'édicter des directives.*

Ceci ne veut nullement dire que cette fonction ne puisse être assortie d'une grande autorité morale.

Compte tenu de la composition du Conseil supérieur, c'est le contraire qui se produira ».

7. Transmission d'informations par les Instituts au Conseil supérieur

50. Les premières dispositions législatives fixant le cadre du Conseil supérieur ne précisait en aucune manière les règles en matière de transmission d'information par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Tout au plus, le 3^{ème} alinéa du § 1^{er} de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 précise-t-il que « *le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises,*

⁸⁹ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, Avis du Conseil d'Etat relatif à la proposition de loi « 414/1 » du 21 octobre 1982, pp. 50-51.

⁹⁰ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107.

et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut en application des articles 10 et 18bis de cette même loi »⁹¹.

51. Il n'a pas été tenu compte de l'avis du Conseil d'Etat⁹², dont l'examen s'avère toutefois particulièrement utile. Dans son avis, le Conseil d'Etat avait, en effet, formulé un certain nombre de questions à ce propos.

- Dans quelles conditions les décisions « prises » doivent-elles être transmises ?
- Dans quelles conditions les décisions « envisagées » doivent-elles être préalablement communiquées ?
- Que signifie ici le mot « régulièrement » ?
- Quelle sera la sanction lorsque les décisions prises ou envisagées ne sont pas « régulièrement » communiquées ?
- Le Conseil supérieur doit-il consulter les Instituts intéressés au sujet de ces décisions ?
- L'obligation d'information vaut-elle également pour des décisions particulières qui –en raison, par exemple, de leur intérêt de principe comme précédent– peuvent avoir une portée générale ?

Soit autant de questions auxquelles les documents parlementaires et les textes adoptés définitivement ne donnent malheureusement pas de réponse.

52. Les dispositions suivantes, telles que reprises dans l'arrêté royal du 23 juin 1994, bien qu'utiles, ne permettent cependant pas de répondre à ces questions posées par le Conseil d'Etat à l'époque :

- *« Par application de l'article 54, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil Supérieur peut saisir l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés de toute question relevant de leurs attributions »⁹³.*
- *« Par application de l'article 54, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les Présidents ou les Vice-Présidents des Instituts sont entendus par le Conseil supérieur, chaque fois que celui-ci l'estime utile.*

⁹¹ En effet, l'amendement présenté par M. VAN DEN BRANDE le 24 mars 1983 n'a, à l'époque, pas été suivi. Ce parlementaire proposait d'introduire le texte suivant : « *S'il ne respecte pas ces directives, l'Institut des réviseurs d'entreprises doit en faire connaître les raisons au Conseil supérieur. Pour permettre l'exécution de ces missions, une concertation permanente a lieu entre le Conseil supérieur, l'Institut des réviseurs d'entreprises et, si nécessaire, l'Institut des Experts-comptables. Le Conseil supérieur peut constituer des groupes de travail de commun accord avec l'Institut des réviseurs d'entreprises* »

(Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. VAN DEN BRANDE, p. 5).

⁹² Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, pp.82 et 83.

⁹³ Article 4 de l'arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 juin 1994), tel que modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002. Cet arrêté royal est désormais intitulé « Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales » (*Moniteur belge*, 12 septembre 2002, 2^{ème} édition).

A leur demande, ils sont entendus par le Conseil Supérieur pour toute question relevant des attributions de celui-ci »⁹⁴.

8. Publicité des avis et des recommandations du Conseil supérieur

53. L'exposé des motifs contient une première approche quant à l'apport d'une éventuelle publicité des avis du Conseil supérieur :

« Nul ne se dissimulera le poids qui s'attachera aux avis et recommandations du Conseil Supérieur, lors même que juridiquement il ne lie pas l'Exécutif ou le Conseil de l'Institut. Le pouvoir donné au Conseil Supérieur de rendre publics les avis et recommandations qu'il formule en accroîtra, au besoin, la signification »⁹⁵.

54. M. VAN DEN BOSSCHE a cependant introduit un amendement⁹⁶ en la matière visant à rendre la publicité obligatoire des avis du Conseil supérieur.

« Les avis émis par le Conseil supérieur en application de l'alinéa précédent [consultation obligatoire du Conseil supérieur en application de dispositions légales] sont rendus publics. Dans les autres cas, le Conseil supérieur peut décider de rendre ses avis publics ». Il motivait cet amendement comme suit : « En tant qu'exposants de la vie sociale, les avis du Conseil supérieur seront d'un poids considérable. Il est impératif que des avis qui doivent être demandés aux termes de la loi elle-même soient publiés si l'on ne veut pas menacer la raison d'être même du Conseil supérieur ».

Le Ministre des Affaires économiques estime⁹⁷ quant à lui qu'« il n'est pas nécessaire (...) que tous les avis émis par le Conseil supérieur reçoivent une publicité très large. Cette publicité pourrait en effet être utilisée comme une sanction ou comme un blâme. L'autorité morale des avis du Conseil sera renforcée par le fait qu'ils pourront être rendus publics ».

⁹⁴ Article 5, alinéas 1 et 2 de l'arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne les Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 juin 1994), tel que modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002. Cet arrêté royal est désormais intitulé « Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales » (*Moniteur belge*, 12 septembre 2002, 2^{ème} édition).

⁹⁵ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

⁹⁶ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/32, amendements du 4 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par M. VAN DEN BOSSCHE, pp. 1-2.

Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107.

⁹⁷ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107.

55. Le texte adopté définitivement en 1985 prévoit finalement que « *le Conseil supérieur peut rendre public ses avis ou recommandations* »⁹⁸. Cette disposition n'a pas été reprise que ce soit en 1993 ou en 1999.

56. L'arrêté royal du 23 janvier 1994 pris en exécution de la loi contient cependant désormais un certain nombre de dispositions relative à la publicité des avis et recommandations du Conseil supérieur (article 2, alinéas 5 et 6) :

« *Il [Le Président du Conseil supérieur] transmet au Gouvernement les avis et recommandations⁹⁹ adoptés par le Conseil supérieur.*

Il prend les mesures nécessaires pour rendre publics ces avis et recommandations, lorsque le Conseil supérieur a décidé cette publicité.

En outre, il convient de relever que « *les avis ou recommandations qui sont adressés à l'un des Instituts sont aussi transmis aux autres Instituts* » (article 6, alinéa 5 de l'arrêté royal du 23 juin 1994).

57. Enfin, « *Il [le Président du Conseil supérieur] veille à la publication du rapport annuel des activités du Conseil supérieur* » (article 2, alinéa 7 de l'arrêté royal du 23 juin 1994).

58. Depuis l'installation de ses membres actuels, le Conseil supérieur a résolument veillé à avoir une attitude proactive en la matière. Le Conseil a, en effet, mis sur pied un site internet (<http://www.cspe-hreb.be>) sur lequel sont repris systématiquement et immédiatement tous les avis et recommandations de portée générale adoptés par le Conseil supérieur. De même, le Conseil supérieur y informe de manière régulière de ses différentes initiatives.

9. Composition du Conseil supérieur

59. Dans la première proposition de loi, il était proposé d'instituer un « organe de tutelle » du revisorat relevant de la compétence du Ministre de l'Economie, composé comme suit¹⁰⁰ :

« *L'organe de tutelle compte 15 membres effectifs et 15 membres suppléants :*

- *1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre des Affaires économiques ; ce membre effectif assure la présidence de l'organe de tutelle ;*
- *1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre du Travail ;*
- *1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre des Finances ;*
- *1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre de la Justice ;*

⁹⁸ Article 101, § 1er, alinéa 4 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 février 1985).

⁹⁹ Il convient de relever que le Conseil supérieur ne peut en aucune manière remettre une recommandation au Gouvernement (Voyez infra 42).

¹⁰⁰ Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, extrait de l'article 22, pp. 18-19.

- 1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre des Classes moyennes ;
- 5 membres effectifs et 5 membres suppléants présentés par les organisations représentatives des employeurs qui siègent au Conseil national du Travail ;
- 5 membres effectifs et 5 membres suppléants présentés par les organisations représentatives des travailleurs qui siègent au Conseil national du Travail ».

En outre, « deux membres présentés par l'Association des réviseurs, instituée conformément à l'article 27, assistent aux réunions de l'organe de tutelle avec voix consultative »¹⁰¹.

60. Cette première orientation n'a pas été suivie dans la mesure où il a été décidé que « la composition du Conseil supérieur (...) [devait] découle[r] tout directement de sa mission »¹⁰².

Le Conseil supérieur est composé de sept membres nommés par le Roi. L'article 54, § 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales précise même que quatre d'entre eux, dont un doit être représentant des petites et moyennes entreprises¹⁰³, sont présentés sur une liste double proposée par le Conseil central de l'Economie. En outre, trois membres sont présentés par le ministre qui a les Affaires économiques dans ses attributions, le ministre des Finances et le ministre qui a les Classes moyennes dans ses attributions.

Le Conseil supérieur des Professions économiques dispose par ailleurs de conseillers scientifiques chargés notamment de préparer les avis dudit Conseil supérieur.

10. Statut du Conseil supérieur par rapport au SPF Economie

61. En 1985, il découlait des dispositions légales qu'« il est créé auprès du Ministère des Affaires économiques un « Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises » »¹⁰⁴.

La formulation initiale du projet de loi était quelque peu différente dans la mesure où le mot « auprès » a remplacé les mots « au sein » à la suite d'un amendement¹⁰⁵ introduit par le Gouvernement le 6 juin 1984.

Cet amendement a été justifié¹⁰⁶ à l'époque comme suit : « les modifications proposées à l'article 100 découlent de la discussion en commission. Afin de mieux souligner l'autonomie du Conseil supérieur vis-à-vis du Gouvernement, le liminaire de l'article est modifié ».

¹⁰¹ Doc. parl. (SO 1981-1982), *Chambre des Représentants*, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. VAN DEN BRANDE, extrait de l'article 22, p. 19.

¹⁰² Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

¹⁰³ Cette disposition a été introduite à la suite de l'amendement du 6 juillet 1992 introduit par M. DE CLERCK (Doc. parl. (SE 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/4, pp. 1-3).

¹⁰⁴ Article 101, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 février 1985).

¹⁰⁵ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/34, amendements du 6 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par le Gouvernement, p. 10.

¹⁰⁶ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/34, amendements du 6 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par le Gouvernement, p. 10.

En remontant dans le temps, il ressort de l'exposé des motifs du projet de loi que « *le Conseil supérieur est constitué en tant qu'organe consultatif rattaché au département des Affaires économiques* »¹⁰⁷.

62. Un autre amendement¹⁰⁸ a été introduit par M. LE HARDY DE BEAULIEU le 5 juin 1984 visant à assurer au Conseil supérieur un caractère d'indépendance dans ses avis et recommandations.

Il proposait de remplacer le § 1^{er}, premier alinéa, par les alinéas suivants :

« § 1^{er}. *Il est créé un Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, dénommé ci-après le Conseil supérieur.*

Le Conseil supérieur est un organisme autonome ayant son siège à Bruxelles.

Son règlement d'organisation élaboré par le département des Affaires économiques est approuvé par arrêté royal. »

63. Dans le cadre du rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN, le Ministre de l'Economie précisait¹⁰⁹ à propos de cet amendement que « *M. Le Hardy de Beaulieu propose de s'inspirer du texte qui a débouché sur la création de la Commission bancaire, ce qui permettrait de souligner qu'il s'agit d'une institution indépendante alors que d'après le texte proposé, on a l'impression qu'il s'agit d'un service spécial relevant du Ministère des Affaires économiques.*

*Le Ministre des Affaires économiques répond que la Commission bancaire s'est vu accorder une tâche normative alors que le Conseil supérieur est un organe consultatif, ce qui n'empêche que pour soutenir l'indépendance nécessaire du Conseil supérieur il est d'accord que l'on parle d'un service **auprès du Ministère** plutôt que **du Ministère** ».*

64. Lors de la réforme de 1993, le statut du Conseil supérieur et le lien avec l'administration ont été revus en profondeur. Les raisons de cette modification sont à retrouver dans un avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises de juin 1992 :

« *A ce jour, les moyens dont dispose le Conseil supérieur et qui sont à charge du budget du Ministère des Affaires Economiques sont largement insuffisants et ne permettent au Conseil supérieur que de s'acquitter difficilement de ses missions.*

¹⁰⁷ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

¹⁰⁸ Doc. parl. (SO 1982-1983) *Chambre des Représentants*, 552/33-II, projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, amendement présenté par M. LE HARDY DE BEAULIEU le 5 juin 1984, pp. 1-2.

¹⁰⁹ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, pp. 107-108.

Le Conseil supérieur ne dispose ni d'un personnel scientifique, ni d'une infrastructure et ne peut faire appel au Service d'Organisation des Entreprises que pour des travaux de secrétariat. Afin de garantir son indépendance, il est souhaitable que le Conseil supérieur puisse disposer de façon autonome de ses moyens de travail sous le contrôle du ministre de tutelle ».

65. Cette position du Conseil supérieur a été reprise dans le cadre des discussions parlementaires de 1993 par le dépôt d'un amendement¹¹⁰ par M. DE CLERCK et adoptée dans la loi¹¹¹ du 29 juin 1993.

Actuellement¹¹², la loi précise que le Ministre de l'Economie est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure du Conseil supérieur. Par contre, les autres frais de fonctionnement sont supportés par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés selon les modalités et dans les limites que le Roi détermine.

66. On relèvera enfin que le rapport au Roi¹¹³ précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 précise (avec force de motivations) que le Conseil supérieur doit être considéré comme un « **organisme doté de la personnalité juridique** ».

Il en découle que « *le Conseil supérieur est donc un exemple de service public décentralisé, c'est-à-dire d'une personne morale de droit public dotée de l'autonomie organique et technique, c'est-à-dire administrative et financière, créée pour gérer - sous la tutelle du pouvoir public - un patrimoine spécial affecté par celui-ci à la réalisation d'une fin d'intérêt général qu'il impose.*

Une fois admis que le Conseil supérieur est une personne morale de droit public, il s'ensuit que cette institution peut organiser son fonctionnement de façon autonome en vue de la réalisation de l'objectif d'intérêt général qui lui est attribué. Dans ces limites, la reconnaissance de la qualité de personne morale de droit public implique la possibilité d'engager et de recruter du personnel (cf. l'avis du Conseil d'Etat à l'occasion de la création de Conseil National de l'Emploi, Doc. Chambre, 1950-51, n° 504, 13, dans lequel la possibilité d'engager du personnel est considérée comme un attribut de la personnalité juridique) »¹¹⁴.

¹¹⁰ Amendement du 6 juillet 1992 relatif au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, introduit par M. DE CLERCK (Doc. parl. (SE 1991-1992), Chambre des Représentants, 491/4, pp. 1-3).
Doc. parl. (SE 1991-1992), Chambre des Représentants, 491/5, rapport fait par M. POTY le 23 septembre 1992 au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, pp. 60-61 (§ 25.).

¹¹¹ Loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 (*Moniteur belge*, 21 juillet 1993).

¹¹² Les contributions de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables [et des Conseils fiscaux] remontent à 1993. Celles de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés remontent à 1999, époque à laquelle cet Institut a rejoint les « professions économiques ».

¹¹³ Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 juin 1994).

¹¹⁴ Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 juin 1994).

67. Cette autonomie dont le Conseil supérieur dispose depuis 1993 trouve son contreponds dans l'obligation d'établir un budget annuel (article 11) et de publier un rapport annuel de ses activités (article 2) dans lequel seront repris ses comptes (article 11).

Conclusions

68. Il ressort clairement de cette contribution que le Conseil supérieur, à l'instar de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, a connu de nombreuses évolutions. On relèvera deux changements majeurs :

- l'extension du champ de compétence du Conseil supérieur, en 1993 et ensuite en 1999, à l'ensemble des professions économiques ;
- l'adjonction d'une mission complémentaire en 1993, à savoir l'organisation d'une concertation permanente entre les Instituts.

Ces deux changements ont conduit le Conseil supérieur à devenir une « autorité consultative » alors qu'initialement le Conseil supérieur était exclusivement un « organe consultatif ».

69. En cette année 2003, de nombreux pays européens ont pris l'initiative de créer un « *public oversight board* » à l'instar de ce qui a été décidé en juillet 2002 aux Etats-Unis dans le cadre du *Sarbanes-Oxley Act*.

En Belgique, la loi du 4 août 2002, dite de « Corporate governance » a créé un « Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance des commissaires ». Cet organe vient compléter la réglementation belge en matière de « *public oversight board* », datant de 1985.

Le « *public oversight board* », tel que mis sur pied en Belgique, est composé :

- à titre principal, du « Conseil supérieur des Professions économiques », qui est un organe totalement indépendant, compétent, depuis 1985, pour tout ce qui concerne les **aspects généraux** de la profession, en ce compris la problématique de l'exercice indépendant des mandats de contrôle légal des comptes (loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales).
- du « Comité d'avis et de contrôle » chargé, depuis cette année, par une législation particulière du 2 août 2002 (loi dite de « *corporate governance* »), de donner, **au cas par cas et à la demande d'un commissaire**, des avis a priori et contrôler a posteriori que l'exercice des mandats de contrôle légal des comptes s'est effectué avec l'indépendance voulue.

Dans la mesure où les dispositions législatives applicables au Conseil supérieur sont demeurées inchangées, il en découle que le Conseil supérieur sera également appelé à jouer un rôle dans cette matière spécifique de **contrôle en seconde ligne**.

Le législateur a, au travers de la loi du 2 août 2002 et de son arrêté royal d'exécution du 4 avril 2003, donné au Conseil supérieur les moyens devant permettre au Conseil supérieur de jouer ce rôle de contrôle en seconde ligne (désignation d'experts assistant aux réunions au

cours desquelles un dossier fait l'objet d'un avis ou d'une décision, transmission régulière d'informations relatives aux avis donnés par le Comité au Président du Conseil supérieur).

En application des missions confiées par le législateur en vertu de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur pourrait dès lors être amené à émettre d'initiative des avis destinés au Gouvernement visant à mettre en lumière des adaptations des lois et arrêtés royaux en matière d'indépendance qui pourraient s'avérer nécessaires au vu des éventuelles déviations qu'il aurait été amené à observer.

70. A l'aune des débats relatifs aux « public oversight boards », que ce soit en Belgique ou aux Etats-Unis, une réflexion à propos des caractéristiques intrinsèques de tels « public oversight boards » devrait, selon nous, voir le jour au niveau international. Il conviendrait à tout le moins qu'une certaine harmonisation soit dégagée en la matière au sein de l'Union européenne. Il s'agit là d'une première étape à la mise sur pied de procédures de reconnaissances mutuelle au sein de l'Union européenne, qui pourrait conduire à la mise sur pied de tels systèmes de reconnaissance mutuelle au niveau mondial.

Quelle que soit la forme de ces « *public oversight boards* », l'objectif poursuivi reste toujours le même : accroître la crédibilité de l'information financière publiée au travers des états financiers et partant réduire l'« *expectation gap* » quant aux attentes des « *stakeholders* » lorsqu'un auditeur externe est appelé à effectuer une mission de contrôle légal des comptes.