

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur les incompatibilités dans le règlement déontologique de l'IRE

Dans son avis sur la dernière version du projet de règlement déontologique, le Conseil supérieur entend se limiter à quelques réflexions sur la problématique des incompatibilités. En effet, les avis précédents du Conseil supérieur ont déjà été largement rencontrés.

1° Personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle (art. 1er, 5° projet de règlement déontologique)

Le terme "personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle" est défini comme suit à l'art. 1er, 5° du projet de règlement déontologique:

"toute personne avec laquelle le reviseur d'entreprises a convenu directement ou indirectement d'une mise en commun totale ou partielle des revenus de leurs professions respectives ou d'un partage de certains coûts liés à l'exercice de leurs professions selon des clés de répartition liées au chiffre d'affaires, ainsi que toute personne vis-à-vis de laquelle il existe une relation de dépendance avec ou sans lien de subordination".

Ce terme a été repris des lois sur les sociétés commerciales (art. 64 bis et ter LCSC):

"Ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de reviseur d'entreprises. Les commissaires ne peuvent accepter, postérieurement à leur désignation, de se trouver placés dans de telles conditions.

En particulier, les commissaires ne peuvent accepter, ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une entreprise liée à celle-ci, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire.

Le deuxième alinéa est également applicable aux personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration".

(...)

"L'accomplissement par le commissaire de prestations exceptionnelles ou de missions particulières ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente.

(...)

L'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de mission ainsi que de la rémunération y afférente". (art. 64 ter LCSC)



Il est compréhensible que le terme légal soit défini dans le règlement déontologique, parce que le législateur a pris lui-même cette orientation: en effet, il a finalement choisi de se fonder sur un principe général à préciser par la suite plutôt que sur des dispositions d'incompatibilité par trop élaborées (Doc. parl. **Chambre**, 1982-83, n° 552/20, p. 3, n° 552/35, p. 41).

La définition de "personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration professionnelle", donnée dans le projet de règlement déontologique, montre certes que le fait que ces personnes exercent une profession différente (p. ex. reviseur-expert-comptable-conseiller fiscal) ne les empêche pas d'avoir des liens de collaboration **professionnelle**.

Il est toutefois à craindre que la définition invite un certain nombre de bureaux pluridisciplinaires à se structurer de telle façon qu'ils tombent en dehors du champ d'application de cette définition.

En effet, il ressort des interviews avec certains bureaux pluridisciplinaires qu'entre les différents départements d'un même bureau il n'est pas d'usage de procéder à un partage des bénéfices ou des frais **sur la base du chiffre d'affaires**. Dans la mesure où il y aurait néanmoins partage des frais, il est aisé de se servir d'autres clés de répartition que le chiffre d'affaires pour échapper aux exigences de la définition.

La vie sociale n'a que faire d'une définition étroite fondée uniquement sur des critères juridiques internes ou financiers internes. Il est très difficile de faire accepter à des tiers que trois départements d'un bureau pluridisciplinaire portant le même nom n'ont pas de liens de collaboration professionnelle.

Lors des discussions parlementaires consacrées au projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, le législateur a d'ailleurs maintes fois souligné que le terme "liens de collaboration professionnelle" ne doit pas être interprété restrictivement:

"Ils couvrent toute forme d'association ou de collaboration professionnelle organisée; ils visent aussi les engagements de recourir aux services de cette personne pour l'exercice de certaines missions ainsi que les engagements de recommandation réciproque" (Doc. parl., **Chambre**, 1982-83, n° 552/20, p. 3; n° 552/35, p. 44).

En outre, l'Institut a été chargé de vérifier la compatibilité des tâches accomplies au sein de la même entreprise par des personnes se trouvant, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaborations et ce au regard des deux derniers alinéas de l'art. 18 ter de la loi du 22 juillet 1953, modifiée par la loi du 21 février 1985:

"Tout reviseur informe l'Institut, dans les délais et les formes prévues par le règlement d'ordre intérieur, des missions qu'il a acceptées et dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut, de la rémunération qui y est attachée, ainsi que de la cessation de ces missions.

Il en est de même des missions dont l'exercice n'est pas réservé aux membres de l'Institut, accomplies soit par le reviseur soit par une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, lorsqu'elles sont rémunérées par une entreprise dans laquelle le reviseur accomplit une mission dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut"

Sur la base de cette disposition, le reviseur accomplissant une mission de contrôle revisorale doit d'abord communiquer l'acceptation et la cessation de cette mission à l'Institut.

Il doit en outre communiquer si une personne avec laquelle il a des liens de collaboration professionnelle a été chargée d'une autre mission non légale dans cette entreprise. La date à laquelle cette autre mission a été confiée n'a pas d'importance.

Il est frappant que le législateur ait étendu cette obligation de communication par amendement lorsqu'il a reformulé la règle d'incompatibilité, à l'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, par un amendement menant cette disposition à sa version actuelle:

"Eu égard aux modifications apportées aux articles 64 bis et 64 quater des lois sur les sociétés par les amendements qu'il est proposé d'apporter aux articles 9 et 11 du projet, il s'indique de permettre à l'Institut d'exercer le rôle qui lui est attribué par l'article 18 ter en matière de bon exercice des missions légales confiées aux reviseurs, par une information portant également sur les missions non réservées aux membres de l'Institut, exercées soit par un reviseur,

soit par des personnes avec lesquelles il a conclu un contrat de travail ou une convention de collaboration professionnelle, lorsque ces missions sont rémunérées par une entreprise dans laquelle le reviseur exerce une mission dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut" (Doc. parl., **Chambre**, 1982-83, n° 552/20, p. 8).

Apparemment, la transparence est le premier remède prévu par le législateur contre le cumul de tâches difficilement compatibles dans un seul contexte.

Cette transparence implique d'abord l'obligation de fournir des informations à l'Institut (art. 18 ter loi 22 juillet 1953).

Elle requiert également la mention dans le rapport annuel des honoraires versés pour l'accomplissement de missions particulières (art. 64 ter LCSC).

Si cette transparence ne suffit pas à garantir l'indépendance, l'Institut doit interdire le cumul des tâches incompatibles (art. 18 quater loi 22 juillet 1953). Une telle 'mesure individuelle' vise à prévenir ou à mettre fin à une situation concrète contraire à la déontologie.



En conclusion, si l'on veut définir le terme 'personne avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration professionnelle', on trouve suffisamment d'inspiration dans l'alinéa déjà cité et utilisé à deux reprises au cours des travaux parlementaires:

"Ils couvrent toute forme d'association ou de collaboration professionnelle organisée; ils visent aussi les engagements de recourir aux services de cette personne pour l'exercice de certaines missions ainsi que les engagements de recommandation réciproque" (Doc. parl., **Chambre**, 1982-83, n° 552/20, p. 3; n° 552/35, p. 44).

En aucun cas, on ne peut choisir une définition par laquelle les articles 64 bis et 64 ter LSC resteraient lettre morte. La définition devrait à tout le moins trouver à s'appliquer au groupement interprofessionnel portant la même raison sociale - ce en quoi il est fait référence à l'art. 30, 4° du projet de règlement déontologique.

L'Institut doit veiller attentivement à l'application des artt. 64 bis et ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, en vertu de la mission légale lui conférée par l'art. 18 ter de la loi du 22 juillet 1953. Cette obligation de surveillance est d'autant plus problématique que l'art. 64 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales fait l'objet d'une sanction pénale: si les honoraires versés pour l'accomplissement de missions particulières ne sont pas mentionnés, aussi bien le commissaire exerçant le contrôle que l'administrateur contrôlé peuvent être punis (art. 204, 5° LCSC).

2° Incompatibilités dans le cadre de liens de collaboration professionnelle (art. 12, par. 3 projet de règlement déontologique).

L'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales est libellé comme suit:

"Ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de reviseur d'entreprises. Les commissaires ne peuvent accepter, postérieurement à leur désignation, de se trouver placés dans de telles conditions.

En particulier, les commissaires ne peuvent accepter, ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une entreprise liée à celle-ci, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire.

Le deuxième alinéa est également applicable aux personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration". (art. 64 bis LCSC).

En aucun cas, cette disposition ne peut entraîner que le commissaire ne puisse accomplir d'autres missions de contrôle dans l'entreprise même. L'accomplissement de ces missions est autorisé de plein droit (Doc. parl., **Chambre**, 1982-83, n° 552/1, p. 16).

De plus, la définition figurant à l'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales n'est, strictement parlant, applicable qu'aux réviseurs qui sont également commissaires.

Les réviseurs qui, dans une entreprise, corrigent ou vérifient la comptabilité dans une autre qualité que celle de commissaire, ne sont pas visés par la règle de l'art. 64 bis.

Il en est de même pour un réviseur qui, sans être commissaire, accomplit dans une entreprise une mission légale autre que le contrôle des comptes annuels (p. ex. apport en nature): strictement parlant, il peut encore accomplir sans limites d'autres tâches dans cette entreprise.

Le Conseil supérieur a déjà fait allusion à cette lacune de la loi dans son avis à la Commission de la Chambre chargée des problèmes de droit commercial et économique (Doc. parl., **Chambre**, 1991-92, n° 491/5, p. 54, numéros 13 et suiv.).



L'actuel art. 12, par. 3 du projet de règlement déontologique n'est pas très clair:

"Lorsque des personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle exercent une fonction, un mandat ou une mission quelle qu'en soit la nature dont l'objet serait susceptible de devoir être vérifié par le réviseur dans le cadre d'une mission revisorale, celui-ci ne peut accepter cette mission et s'il l'exerce déjà, il doit y mettre fin sans délai".

Cette disposition peut être interprétée de diverses manières si une même association professionnelle accomplit en même temps des services fiscaux ou de consultation d'une part et des services d'audit d'autre part dans une entreprise déterminée: s'il est incontestable que les services d'experts-comptables ne peuvent être contrôlés par une même association professionnelle, tout dépend, en ce qui concerne par contre des services fiscaux et de consultation, **s'il peut être établi sans équivoque ce qui doit être contrôlé par le réviseur.**



Il serait dès lors souhaitable d'éclaircir le texte de l'art. 12, par. 3 du projet de règlement déontologique.

De même, l'incompatibilité légale de l'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales devrait, dans le règlement déontologique de l'Institut, être étendue aux cas où le réviseur est chargé de la correction et de la vérification des comptes annuels de l'entreprise sans être commissaire (p. ex. art. 80, deuxième alinéa, 1° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales).

En outre, l'incompatibilité légale de l'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales pourrait, dans le règlement déontologique de l'Institut, être étendue aux cas où le réviseur accomplit d'autres missions légales de contrôle dans l'entreprise sans être commissaire (p. ex. apport en nature).

Il est donc suggéré de remplacer l'actuel article 12, par. 3 du projet de règlement déontologique par la disposition suivante:

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

En outre, il est interdit au réviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il exerce une mission légale particulière ou dans une entreprise liée, une autre fonction, mandat ou mission, à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission”.

L'objectif du Conseil Supérieur est de suggérer progressivement, par mission légale, des amendements aux normes pour permettre une politique d'incompatibilité effective et cohérente.