

L'expert-comptable, le conseil fiscal et les nouvelles tendances en matière de corporate governance

Jean-Paul Servais
et
Christoph Van der Elst¹

Le "corporate governance" commence lentement mais sûrement à faire son nid dans le monde économique. Ainsi, les faits semblent donner tort à ses détracteurs, car le corporate governance est bien plus qu'un effet de mode ou une énième tentative de certains gourous du management d'attirer l'attention du public.

Par conséquent, il importe que toute personne qui noue de manière régulière et/ou durable des relations avec des sociétés tienne compte de cette nouvelle tendance. L'expert-comptable et le conseil fiscal font sans nul doute partie de cette catégorie. Dans cette contribution, nous nous penchons sur un certain nombre de thèmes occupant une place centrale dans le débat sur le gouvernement d'entreprise et exposerons sommairement la position et le rôle des professionnels économiques en général et de l'expert-comptable et du conseil fiscal en particulier.

Dans un premier temps, nous poserons le débat sur le corporate governance et décrirons les développements les plus récents en cette matière. Ensuite, nous étudierons le cadre légal dans lequel l'expert-comptable et le conseil fiscal exercent leurs activités. Et enfin, cette contribution abordera le rôle de ces derniers dans leur relation avec les administrateurs indépendants et le comité d'audit, pour la publication de l'information financière, comme représentant de l'actionnaire et dans le cadre de la dénonciation de cas de fraude.

I. TENDANCES RÉCENTES DANS LE DÉBAT SUR LE CORPORATE GOVERNANCE

a. Description de la situation en Belgique et en Europe

Le contenu de la notion de "corporate governance" n'est pas défini avec précision. En effet, on peut trouver des dizaines de définitions de cette notion dans autant de livres et périodiques. Chaque auteur y va, en effet, de sa propre interprétation. Selon la Commission Bancaire et Financière, il s'agit de "l'organisation de l'administration et de la gestion dans les sociétés de capitaux"². Les recommandations de la Bourse de Bruxelles parlent de "système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées"³. Quant

à la Fédération des Entreprises de Belgique, elle a d'abord défini le corporate governance comme "le bon fonctionnement de la société"⁴ puis comme "l'organisation de la gestion et de la direction des sociétés"⁵ et enfin comme "un ensemble de règles qui visent à favoriser le fonctionnement harmonieux et la croissance de l'entreprise"⁶. La Commission du Gouvernement corporate governance ne s'est pas risquée à donner une définition du gouvernement d'entreprise mais décrit un certain nombre de domaines dans lesquels les règles de "corporate governance" peuvent être améliorées.⁷ Font notamment partie de ces domaines: les conflits d'intérêts entre actionnaires, les relations entre les organes de gestion, le statut du comité de direction, la participation des investisseurs institutionnels aux délibérations de l'assemblée générale, le devoir de loyauté des administrateurs, l'application de règles comptables uniformes dans le monde, ... Les travaux de cette Commission du Gouvernement ont débouché sur un projet de loi qui a entre-temps été déposé à la Chambre et est actuellement à l'étude.⁸

¹ Jean-Paul Servais est président du Conseil supérieur des professions économiques et Maître de conférences à l'Université Libre de Bruxelles. Christoph Van der Elst est conseiller scientifique du Conseil supérieur des professions économiques et professeur à l'Université de Gand. Cet article a toutefois été écrit en leur nom propre et ne traduit donc pas nécessairement le point de vue du Conseil supérieur.

² COMMISSION BANCAIRE ET FINANCIÈRE, *Recommandations de la Commission Bancaire et Financière en matière d'informations à diffuser par les sociétés cotées belges sur l'organisation de leur administration et de leur gestion*, janvier 1998, 1.

³ COMMISSION BELGE DU CORPORATE GOVERNANCE, *Recommandations de l'autorité de marché de la Bourse de Bruxelles*, janvier 1998, 1.

⁴ FEDERATION DES ENTREPRISES DE BELGIQUE, *Recommandations pour un bon fonctionnement du conseil d'administration d'une société*, Bulletin de la FEB 1997/2, 4.

⁵ FEDERATION DES ENTREPRISES DE BELGIQUE, *Recommandations de la FEB*, janvier 1998, 1.

⁶ FEDERATION DES ENTREPRISES DE BELGIQUE, *Corporate Governance dans les sociétés non cotées - Recommandations de la FEB*, octobre 2001, 4.

⁷ COMMISSION DU GOUVERNEMENT CORPORATE GOVERNANCE, *Vers une meilleure gestion des sociétés belges*, 20 mars 2000, 41 p.

⁸ *Projet de loi 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*, Doc. Parl., Chambre, 2000-2001, n° 1211/1, 111 p.

Nous venons donc de présenter le contenu de la notion de “corporate governance” et les principaux “codes” de corporate governance élaborés en Belgique⁹. En réalité, la Belgique a suivi le sillage d’autres pays dans ce domaine. En Grande-Bretagne, un groupe de travail placé sous la direction de Sir Adrian Cadbury a conçu le rapport “The Financial Aspects of Corporate Governance”. Puis sont venus les codes Greenbury et Hampel qui ont finalement fusionné en un Combined code. Aux Etats-Unis, plusieurs institutions et sociétés ont rédigé leur propre code. Parmi les codes les plus connus, citons le code de l’American Law Institute, qui a publié un ouvrage en deux volumes de plus de 700 p. sur le sujet, les directives du CALPERS¹⁰ (un des principaux fonds de pension américains) et celles de la Business Roundtable. Le Canada a également été un des premiers pays à élaborer ses propres recommandations en matière de corporate governance.¹¹ La France ne pouvait être en reste. C’est ainsi qu’en 1995, un groupe de travail dirigé par M. Vienot a rédigé le rapport intitulé “Le Conseil d’Administration des Sociétés Cotées”, mieux connu sous le nom “Rapport Vienot I”. En 1999, ce rapport a été complété par le “Rapport du comité sur le gouvernement d’entreprise présidé par M. Marc Vienot” (qui est donc le deuxième rapport Vienot). Aux Pays-Bas, la Commission Peeters a publié en 1997 le rapport Peeters. Ce rapport, intitulé “Corporate Governance in Nederland”, se compose de 40 recommandations concrètes dont le respect a été contrôlé près d’un an et demi plus tard par la Monitoring Commissie Corporate Governance. Par la suite, des codes ont été publiés en Espagne¹², au Portugal¹³, en Grèce¹⁴, en Italie¹⁵, au Mexique¹⁶, en Corée,¹⁷

*Dans les PME,
la professionnalisation
de la gestion
doit éventuellement
se faire en plusieurs
étapes, - le cas
échéant à l'aide de
l'expert-comptable
et/ou conseil fiscal.*

b. Les nouveaux développements

1. L’approche holiste

Les premiers textes et contributions en matière de corporate governance étaient essentiellement voire même exclusivement axés sur le conseil d’administration d’une société.¹⁸ Ainsi, la première série de dix-sept recommandations de la Fédération des Entreprises de Belgique traitait exclusivement de l’organisation et du fonctionnement du conseil d’administration et d’aspects qui touchent directement l’administrateur individuel.¹⁹

Depuis lors, la portée du corporate governance a considérablement évolué.

Les nouveaux rapports contenant des recommandations ne focalisent plus uniquement sur le conseil d’administration mais placent ce dernier dans une perspective plus large et en interaction tant avec la société qu’avec des personnes extérieures. La Commission du Gouvernement Corporate Governance commente ou met le doigt sur des problèmes relatifs à la position du commissaire(-reviseur), le rôle des investisseurs institutionnels lors de l’assemblée générale, les règles en matière de transparence des intérêts d’actionnaires, ...

Dans l’intervalle, un cadre clair a été créé pour l’attribution d’options²⁰. Ce système de rémunération est appliqué depuis des années dans les pays anglo-saxons pour rémunérer les managers et simultanément endiguer leur soif de profit personnel au détriment des actionnaires.

Au demeurant, cette constatation s’applique non seulement à la Belgique, mais également à d’autres pays où l’on observe une telle évolution.

Jusqu’au début de l’année 2000, l’Allemagne n’avait aucun rapport sur le corporate governance, contrairement à la plupart des autres Etats membres européens. En effet,

⁹ Citons encore, entre autres, les recommandations de la Commission Santens, la brochure récemment publiée par le VKW (Association des Employeurs et Cadres Chrétiens) et traitant de nombreux aspects concernant l’organisation du conseil d’administration, la charte de l’administrateur, de la “Fondation des Administrateurs”, ...

¹⁰ California Public Employees’ Retirement System. Fin juillet 2001, ce fonds gérait plus de 150 milliards \$ d’actifs.

¹¹ Le Dey-report, TORONTO STOCK EXCHANGE COMMITTEE ON CORPORATE GOVERNANCE IN CANADA, Where were the directors, Toronto, December 1994, 71 p.

¹² Les “Recomendaciones del Código de bien Gobierno”, que l’on peut trouver sur le site Internet : www.cnmv.es.

¹³ Les recommandations de la CMVM, que l’on peut trouver sur le site Internet : www.cmvm.pt.

¹⁴ COMMITTEE ON CORPORATE GOVERNANCE IN GREECE, Principles on corporate governance in Greece: Recommendations for its Competitive Transformation, Athens, October 1999, 17 p.

¹⁵ COMMITTEE FOR THE CORPORATE GOVERNANCE OF LISTED COMPANIES, Report of Conduct, 1999, 32 p.

¹⁶ BOLSA MEXICANA DE VALORES, Corporate Governance Code for Mexico; voyez www.bmv.com.mx.

¹⁷ Pour obtenir un aperçu de la plupart des rapports, voyez le site Internet : www.ecgn.org.

¹⁸ Voyez, par ex., HET INSTITUUT VOOR BESTUURDERS, Het ontsluiteren van de legendes inzake corporate governance, 1998, 252 p. L’ouvrage complet traite de la position de l’administrateur et de l’organisation et du fonctionnement du conseil d’administration.

¹⁹ Comme la rémunération.

²⁰ Voir les articles 41 et suivants de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d’action belge pour l’emploi 1998 et portant des dispositions diverses, M.B. 1er avril 1999. Pour un commentaire sur cette matière, voyez P. MALHERBE et A. DE SCHOUTHEETE, “Le nouveau régime tributaire des plans d’options sur actions”, J.T. 2000, 433 et s., et pour une perspective comparative voyez F. PLATTEBORSE, “Participation financière et modération salariale: état de la question”, Comptabilité et Fiscalité Pratiques 1999, partie I, n° 3, 21-28 et partie II, n° 6, 27-43.

le système allemand n'autorisait, en principe, que les dispositions normatives et les régimes "soft law" n'avaient donc pas droit de cité. La modernisation du droit des sociétés y a notamment pris forme suite à l'introduction de la "Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich" et la "Drittes Finanzmarktforderungsgesetz". Depuis, l'Allemagne est également en mesure de présenter plusieurs codes. Outre les "Corporate Governance-Grundsätze für börsennotierte Gesellschaften" de la "Grundsatzkommission Corporate Governance" qui sont les principes les plus connus, le "Berliner Initiativkreis German Code of Corporate Governance" a élaboré un code de corporate governance. Ce dernier porte non seulement sur un certain nombre de questions d'optimisation soumises au "Vorstand" et au "Aufsichtsrat", mais également sur les droits des actionnaires, les droits des travailleurs, les questions relatives à la transparence et à l'auditing et même sur des règles à l'intention des groupes de sociétés et des sociétés privées. Au moment de la rédaction de cette contribution, il nous a été rapporté qu'un groupe de travail devait développer de nouvelles recommandations.²¹

En juillet 2000, la Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management a conçu un instrument de travail pour évaluer, au niveau de la société, plusieurs aspects concernant le corporate governance.²² Non seulement cette "scorecard" prend la gestion de la société en considération, mais elle propose également des méthodes d'évaluation pour porter un jugement sur les droits des actionnaires, la diffusion des informations et l'audit de la société.

En Grande-Bretagne, un groupe de travail constitué après la publication des différents codes²³ a soumis l'ensemble du droit britannique des sociétés à une enquête approfondie. Le rapport final de ce groupe de travail a été rendu public en juillet 2001.²⁴ Dans le futur, ce rapport servira de base pour déposer des propositions visant à modifier un grand nombre de points relatifs au droit des sociétés.

Quant aux Pays-Bas, ils ont introduit une modification au Livre 2 du Code Civil afin d'accroître l'implication des actionnaires et satisfaire en même temps les souhaits des investisseurs institutionnels qui sont opposés à tout "blocage" de leurs actions. Concrètement, la disposition nouvelle prévoit de fixer le droit de vote à une date prédéterminée avant l'assemblée générale des actionnaires.²⁵

²¹ *Entre-temps, un rapport intermédiaire de ce groupe de travail a déjà été publié, voyez T. BAUMS, Bericht der Regierungskommission Corporate Governance, Köln, Verlag Dr. O. Schmidt, 2001, 360 p.*

²² Citons DEUTSCHE VEREINIGUNG FÜR FINANZANALYSE UND ASSET MANAGEMENT, *Scorecard for German Corporate Governance, Dreiech, juillet 2000, 40 p.*

²³ Cf. supra I.a.

²⁴ On peut trouver un rapport détaillé sur l'avancement des travaux ainsi que le rapport final du "Steering Group" sur le site Internet du Department of Trade and Industry (www.dti.uk).

²⁵ Le système a déjà été testé dans onze grandes sociétés néerlandaises qui avaient prêté leur concours à cette fin à un projet pilote, de "Stichting Communicatiekanaal Aandeelhouders". Les institutions financières sont toutefois réticentes à

On observe également aux Pays-Bas le désir croissant de réglementer les rémunérations versées aux cadres supérieurs. Cette volonté s'est concrétisée en septembre par l'introduction devant la Tweede Kamer d'une proposition de modification du livre 2 du Code civil ainsi que de quelques autres lois relatives à la publication d'information par des administrateurs et commissaires.²⁶

Les organisations internationales sont également intervenues dans le débat et ont également élaboré des directives en matière de corporate governance au sens large. Ainsi, l'OCDE a publié en 1999 ses propres principes en matière de corporate governance. Les tâches du conseil d'administration ne sont traitées que dans un seul chapitre de ce code. Les principes de l'OCDE recouvrent également les droits des actionnaires, le traitement équitable des actionnaires, le rôle des autres parties prenantes à la société et l'importance de la diffusion de l'information et de la transparence.²⁷ Sur la base de ces recommandations, l'International Corporate Governance Network a élaboré sa propre "boîte à outils" pour satisfaire le besoin de collaboration entre investisseurs institutionnels, sociétés, intermédiaires financiers, académiciens et d'autres parties concernées.²⁸

Le monde académique n'est pas non plus resté inactif. On trouve ainsi dans un nombre croissant de contributions scientifiques des approches interdisciplinaires dans lesquelles plusieurs facettes de la vie de la société sont étudiées de manière empirique. L'interaction entre le droit et l'économie à la lumière du débat sur le corporate governance, surtout, est l'objet d'un commentaire détaillé.²⁹

2. Réflexion tournée vers l'entreprise

On constate que cette tendance est parallèle à une autre évolution qui, si elle est bien plus liée à la société, n'en est pas moins importante. Les organisations, institutions, sociétés, actionnaires et autres parties concernées se rendent de plus en plus compte que le monde de l'entreprise est à ce point complexe qu'un code national ou international n'est plus suffisant. Des problèmes propres au secteur ou à la société doivent être abordés dans un cadre de recommandations adapté. Les sociétés américaines n'ont pas tardé à réaliser combien cette approche était nécessaire. Les règles de corporate governance utilisées par General Motors sont les plus connues. Mais dans d'autres pays également, les sociétés reconnaissent l'utili-

participer au projet, s'apercevant du même coup l'influence (retrouvée) des actionnaires (M. VAN DEN HOEK, "Banken frusteren invloed aandeelhouders", *Financieel Dagblad*, 27 april 2001).

²⁶ Tweede Kamer, *Vergaderjaar 2000-2001*, 27 900, nos 1-2.

²⁷ O.C.D.E., *Les principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise*, mai 1999.

²⁸ INTERNATIONAL CORPORATE GOVERNANCE NETWORK, *Statement on Global Corporate Governance Principles*, Francfort, juillet 1999.

²⁹ Les études de La Porta, Lopez-de-Silanes, Shleifer et Vishny, surtout, sont fréquemment citées. Pour une application aux sociétés belges cotées en Bourse, voyez C. VAN DER ELST, *Aandeelhouderschap van beursgenoteerde vennootschappen*, Gent, Larcier, 2001, 397 p., qui a notamment étudié l'influence de certaines dispositions réglementaires sur la concentration des actionnaires.

té d'une telle approche. Récemment, Monsieur Breuer, président de la Deutsche Bank, a annoncé l'élaboration d'un propre code de corporate governance.³⁰

Deminor, une organisation qui veille à l'amélioration du "corporate governance" et à la protection des actionnaires minoritaires, a lancé en mars 2001 "Deminor Rating", pour fournir des conseils en matière de corporate governance aux investisseurs institutionnels, mais également à des sociétés individuelles. Selon le site Internet de Deminor, elle fournit notamment les services suivants :

"Companies:

- to adopt internal and external methods to increase the level of transparency and accountability,
- to convince the shareholder community they have implemented the right governance structures."³¹

Ici aussi, on remarque l'approche individualisée de la société.

Hermes, l'un des principaux investisseurs institutionnels britanniques, explique son propre "Statement on UK corporate governance & voting policy 2001" comme suit:

"The guidelines are intended as a basis for dialogue between companies and shareholders. Hermes will apply the guidelines with thought, giving due considerations to the specific circumstances of individual companies, and adopting a pragmatic approach where appropriate."³²

Néanmoins, il convient de garder à l'esprit que cette approche tournée vers la société ne vise pas uniquement l'intérêt des actionnaires. D'autres intérêts sont également pris en considération. Relevons, à cet égard, la récente initiative législative concernant les régimes de participation des travailleurs.³³

c. Evaluation préliminaire

Cet élargissement du débat – les évolutions en matière de développement durable et de placements éthiques ne peuvent être commentées ici, mais prennent une place de plus en plus importante – a également eu pour effet que d'autres personnes se trouvent directement impliquées dans l'analyse de matières relatives au corporate governance. Aussi, leur expertise doit également s'étendre à des matières qui n'ont peut-être aucun lien direct avec leurs activités professionnelles mais qui interagissent, dans ce cadre large, avec des aspects qui relèvent également du corporate governance. Citons comme exemple l'internationalisation des règles comptables.

L'application des normes IAS par les groupes internationaux se répercutera directement sur tous les segments au sein du groupe.³⁴ Il en résulte que l'expert-comptable et le conseil fiscal sont directement concernés dans le débat. Dans les paragraphes suivants, les tâches de ces professionnels seront brièvement expliquées dans le cadre du débat élargi sur le corporate governance.

II. LE RÔLE DE L'EXPERT-COMPTABLE ET DU CONSEIL FISCAL: BRÈVE DESCRIPTION

La Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales³⁵ donne une description détaillée des tâches et missions de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Il existait également une description détaillée des tâches dévolues à l'expert-comptable par le passé.³⁶ Bien que l'objectif poursuivi dans cette contribution ne soit pas d'aborder l'ensemble des tâches effectuées par ces deux catégories de professionnels, il semble indiqué de les décrire brièvement.

Selon les articles 34 et 38 de la loi susmentionnée, nombre de missions, qu'elles soient décrites de manière obscure ou non, relèvent de la compétence de l'expert-comptable ou du conseil fiscal. Leurs principales missions sont notamment:

1. la vérification et le redressement des documents comptables;
2. les expertises, tant privées que judiciaires, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises;
3. l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement de l'entreprise;
4. l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en la matière;
5. les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité de tiers;
6. les activités de conseil en matière de fiscalité;
7. l'assistance des contribuables en ce qui concerne leurs obligations;

et en ce qui concerne une description plus obscure des missions

8. pour les entreprises auprès desquelles il accomplit des missions autres que celles visées aux points un à cinq énumérés plus haut, mais qui sont réservées à l'expert-comptable en vertu ou en application de la loi, ou pour lesquelles il réalise les tâches qui relèvent des pouvoirs d'enquête et de contrôle d'un actionnaire d'une entreprise où aucun commissaire n'a été

³⁰ Exposé de Monsieur Breuer pour le Forum Financier Belge, Bruxelles, 7 mars 2001; pour un compte-rendu de cette allocution, voyez Revue de la Banque 2001, 259-263.

³¹ Voyez www.deminor.be.

³² HERMES INVESTMENT MANAGEMENT LIMITED, Statement on UK corporate governance & voting policy 2001, Londres, 2001, 2.

³³ La loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés, M. DEVOS, C. CHEVALIER, M. TISON et

C. VAN DER ELST, De nieuwe wet op de financiële participatie van werknemers, Antwerpen, Kluwer, 2001, sous presse.

³⁴ Il n'y a pas unanimité sur le calendrier d'introduction de ces normes; voir en la matière C. DENDAUW et J.-P. SERVAIS, "Articulation en droit belge des rapports entre le droit fiscal et le droit comptable: état de la question et perspectives d'évolution à l'aune de l'utilisation des normes IAS, Comptabilité et Fiscalité Pratiques 2001, 365-394.

³⁵ M.B., 11 mai 1999.

³⁶ Article 78 de la loi du 21 février 1985.

nommé et où l'expert-comptable assiste l'actionnaire, fournir des conseils fiscaux et prêter assistance pour les obligations fiscales.³⁷

Pour le conseil fiscal, vient notamment s'ajouter, en plus des missions décrites aux points six et sept susmentionnés, la représentation du contribuable.

Cette liste n'est pas exhaustive. L'expert-comptable et le conseil fiscal fournissent de nombreux autres services aux entreprises.

Parmi ces tâches, nombreuses sont celles qui portent directement sur des aspects qui relèvent du "corporate governance", surtout si une acception large est donnée à cette notion. Une analyse plus fouillée de l'interaction entre des aspects du corporate governance et les activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal est donc nécessaire.

III. LA TÂCHE DE L'EXPERT-COMPTABLE ET DU CONSEIL FISCAL À LA LUMIÈRE DES NORMES EN MATIÈRE DE CORPORATE GOVERNANCE

a. Introduction

La place de l'expert-comptable et du conseil fiscal dans le système de corporate governance peut être abordée de plusieurs manières. L'optique choisie dans cette contribution est d'étudier cette relation dans la perspective du cycle de vie. Cette approche se décompose en trois phases. Lorsqu'un expert-comptable ou un conseil fiscal est contacté pour réaliser une mission déterminée, il analyse sa position vis-à-vis du donneur d'ordre. Lors de l'exécution de la mission, l'expert-comptable ou conseil fiscal doit accorder une attention toute particulière à certains aspects concernant le "corporate governance". Il ne reste plus finalement, au terme de sa tâche, qu'à répondre à la question de savoir comment procéder au reporting vis-à-vis de la société et vis-à-vis des confrères qui lui succèdent. Chacune de ces phases est étudiée dans les paragraphes suivants. A la lumière de cette approche, la manière dont l'expert-comptable et le conseil fiscal sont liés vis-à-vis de la société importe peu, que la mission soit réalisée dans les liens d'un contrat de travail ou bien en tant que prestataire de services externe. En effet, il n'est nécessaire de nuancer l'interaction sous l'angle du governance que ci et là. Une différence éventuelle sera, au besoin, soulignée dans la suite de cette contribution.

³⁷ *Interprétation de la compétence décrite à l'article 34, 5° de la loi du 22 avril 1999.*

³⁸ *Voyez Arrêté Royal du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie experts-comptables, M.B., 31 mars 1998.*

³⁹ *L'IPCF et l'IEC ont conclu à cet égard un accord qui prévoit que les règles concernant le suivi d'une personne s'appliquent aussi bien à un comptable agréé qu'à un expert-comptable.*

b. Au début du mandat

Le règlement de déontologie des experts-comptables³⁸ décrit clairement la façon dont un expert-comptable externe doit entamer sa mission lorsqu'il reprend le dossier d'un confrère ou d'un comptable.³⁹ Selon l'article 23 du règlement, l'expert-comptable externe doit informer son prédécesseur de la reprise du dossier par écrit. Le prédécesseur est tenu de lui transmettre tous les documents qui sont la propriété du client. Le prédécesseur doit également mettre à la disposition du client ou du confrère qui lui succède les documents qui entrent dans le cadre de l'entraide et de la courtoisie confraternelles.

La déontologie susmentionnée permet donc de donner une interprétation plus poussée à la lumière des développements observés en matière de corporate governance. Cette interprétation peut être présentée comme suit.

Du point de vue d'un expert-comptable, l'organe de gestion d'une société ou d'une association constitue, surtout dans le chef des personnes morales de petite taille, la caisse de résonance idéale pour obtenir sur ce client les informations utiles et nécessaires concernant notamment les performances financières, les activités ainsi que l'intégrité de l'entreprise. En se fondant sur les idées qui en découlent, l'expert-comptable comme le conseil fiscal peuvent décider s'il y a lieu d'accepter le mandat, et déterminer les modalités qui leur permettront de proposer et d'exécuter d'une façon optimale des missions dans le domaine de la comptabilité et de la fiscalité.

Le conseil d'administration, ou éventuellement l'absence d'un conseil d'administration actif, indique de quelle manière les relations de pouvoir se dessinent au sein d'une entité. Une enquête de l'Institut des Administrateurs auprès d'environ 500 entreprises belges en 1998 a montré qu'un grand nombre de sociétés ne disposent d'un conseil d'administration que *de jure*, mais que cet organe n'est, en réalité, jamais actif sur le plan opérationnel. Ceci dénote une absence d'implication et le conseiller externe, qu'il s'agisse d'un expert-comptable ou conseil fiscal externe, ou le professionnel qui souhaite entamer des activités dans le cadre d'un contrat de travail, doit veiller à la nécessité d'examiner s'il est possible de déployer des "activités professionnelles" d'une manière suffisamment indépendante.

Les caractéristiques individuelles de l'entreprise peuvent notamment s'exprimer dans la manière dont se déroule la communication sur la tenue de la comptabilité ou dans la façon dont sont organisées les relations avec le fisc. Lorsque les documents appartenant au client doivent être transmis à ce dernier par le prédécesseur conformément à l'article 23 du règlement de déontologie, mais que le client ne met pas nécessairement tous les documents à la disposition du confrère reprenant le dossier, ce dernier doit étudier avec une attention toute particulière si les missions pourront être réalisées avec le soin nécessaire. Il est clair que le fait que le client n'est pas disposé à développer une relation contractuelle de

manière ouverte et durable avec l'expert-comptable ou le conseil fiscal porte non seulement préjudice à l'esprit de la déontologie de la profession, mais fait également fi des règles de corporate governance qui plaident pour une plus grande transparence et une meilleure diffusion des informations en général et pour un reporting financier plus poussé en particulier. Il peut être renvoyé, à titre illustratif, au préambule du code commun de la Bourse de Bruxelles et de la Commission Bancaire et Financière qui dispose ce qui suit:

“La transparence pour une société, dans les limites découlant des conditions de concurrence qui s'imposent à elle, est à la base de la confiance nécessaire entre la société et tous ceux qui sont concernés par son activité. La transparence renforce l'efficacité des sociétés, en permettant au conseil d'administration d'intervenir rapidement lorsque cela s'avère nécessaire.

*L'intégrité exige que l'ensemble des rapports financiers et informations diffusés par la société soit un reflet honnête et complet de la situation de celle-ci.”*⁴⁰

c. Le corporate governance lors de l'exercice du mandat et/ou de l'exécution des missions de l'expert-comptable et du conseil fiscal

1. Introduction

L'interaction avec l'administration de la société est la plus grande, sensu lato, lors de l'exercice du mandat et/ou l'exécution des tâches de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Le large éventail d'activités que déploient ou peuvent déployer l'expert-comptable et le conseil fiscal touche directement à un grand nombre d'éléments du corporate governance. Par conséquent, il n'est pas possible, dans le cadre de cette contribution, de donner une énumération exhaustive de tous les aspects de corporate governance dans lesquels peuvent intervenir l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal. Cette contribution cite, à titre d'exemples, cinq points importants en matière de corporate governance où l'influence et/ou l'intervention de l'expert-comptable et/ou du conseil fiscal ne sont certainement pas négligeables.

Il s'agit des aspects suivants:

- l'indépendance de (certains) administrateurs;
- la publicité de l'information (financière);

- les droits de l'actionnaire dans les sociétés sans commissaire;
- la relation entre l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal et le comité d'audit;
- la problématique de la fraude et le statut du “whistle blower” ou dénonciateur.

2. L'administrateur indépendant

L'un des thèmes centraux en matière de corporate governance est la garantie d'une indépendance suffisante (d'un certain nombre de membres) du conseil d'administration. Dans le contexte belge, les différents codes se penchent de manière peu explicite sur la nécessité de reprendre des administrateurs indépendants au conseil d'administration. Seule la Bourse de Bruxelles déclare expressément qu'elle estime que ce n'est qu'en présence d'administrateurs indépendants que le conseil pourra juger de manière suffisamment indépendante dans la tâche de contrôle qu'il doit exercer sur la société, pour la formulation des objectifs stratégiques et le plan de gestion général.⁴¹

Dans d'autres pays, d'autres éléments ont été avancés pour souligner la nécessité et l'utilité de la présence d'administrateurs indépendants au conseil d'administration. Selon le deuxième rapport Vienot, cette indépendance est importante pour veiller à garantir “l'intérêt de l'ensemble des actionnaires dans les décisions de la société”⁴². Dans le premier rapport Vienot, on pouvait lire que “la participation d'administrateurs indépendants répond à une attente du marché et qu'elle est de nature à améliorer la qualité des délibérations et à garantir le respect des principes traditionnels”.⁴³

Selon le code Cadbury, un élément d'indépendance est nécessaire pour aboutir à “an independent judgement to bear on issues of strategy, performance, resources, including key appointments, and standards of conduct”.⁴⁴

La plupart des codes énoncent les critères auxquels doit répondre l'administrateur pour pouvoir siéger comme membre indépendant.⁴⁵ Une des définitions les plus détaillées est celle reprise dans les recommandations de la Commission boursière qui stipule:

“La Commission Belge du Corporate Governance est d'avis qu'un administrateur peut être considéré comme indépendant lorsque :

- il ne fait pas partie de la direction, ni des organes de gestion, ni de la direction des sociétés liées (filiales,

⁴⁰ *Interprétation de la compétence décrite à l'article 34, 5° de la loi du 22 avril 1999.*

⁴⁰ COMMISSION BELGE DU CORPORATE GOVERNANCE et COMMISSION BANCAIRE ET FINANCIERE, *Corporate governance pour les sociétés belges cotées, décembre 1998*, 5.

⁴¹ COMMISSION BELGE DU CORPORATE GOVERNANCE, *Recommandations de l'autorité de marché de la Bourse de Bruxelles, janvier 1998, recommandation 2.2 juncto 1.1 et 1.2.*

⁴² AFEP-MEDEF, *Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise présidé par M. Marc Vienot, Juillet 1999*, p. 17.

⁴³ AFEP-CNPF, *Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées, Juillet 1995*, 15.

⁴⁴ COMMITTEE ON THE FINANCIAL ASPECTS OF CORPORATE GOVERNANCE, *The Financial Aspects of Corporate Governance, London, December 1992*, 4.11.

⁴⁵ *Il s'agit d'une indépendance “permanente”. En effet, le Code des Sociétés a introduit une procédure particulière pour évaluer les conflits d'intérêts entre la société cotée en Bourse et son actionnaire qui exerce une influence décisive ou notable. A cet égard, il y a lieu de désigner les administrateurs qui sont indépendants “par rapport à la décision ou à l'opération envisagée” (article 524, §1 C. Soc.). Le projet de loi “corporate governance” affine cette disposition.*

- etc.) ; et n'a pas non plus effectué une des fonctions susmentionnées au cours de l'année écoulée;
- il n'a pas de lien de parenté avec un administrateur exécutif pouvant influencer son jugement indépendant;
 - il ne fait pas partie de la direction, ni du conseil d'administration d'un des actionnaires dominants; il n'est pas non plus élu sur proposition des actionnaires dominants et il n'a aucune relation d'affaires, financière ou autre avec eux qui soit de nature à influencer son pouvoir de jugement;
 - il ne fournit ni des biens ni des services qui soient de nature à influencer son jugement; ceci vaut également pour les membres de la société dont le conseiller ou le consultant fait partie;
 - il n'entretient aucune relation avec la société qui, de l'avis du conseil d'administration, soit de nature à influencer l'autonomie de son pouvoir de jugement; la rémunération qu'il perçoit, ainsi que la détention personnelle d'un nombre limité d'actions de la société ne sont pas considérées comme ayant une telle influence."

La Fédération des Entreprises de Belgique remarque à juste titre que dans de nombreuses sociétés, souvent de petite taille, la professionnalisation de la gestion doit éventuellement se faire en plusieurs étapes. La FEB dispose à cet égard: "Avant de faire appel à des administrateurs indépendants, la société peut dans un premier temps faire appel à un ou des conseils extérieurs qui assistent au conseil d'administration avec une voix consultative." Le cas échéant, l'expert-comptable et le conseil fiscal pourront accomplir une telle mission, naturellement à la condition de respecter les règles déontologiques concernant le secret professionnel et l'obligation de discrétion professionnelle.

3. La publicité de l'information

Tous les rapports récents en matière de corporate governance soulignent l'importance d'une transparence et d'une diffusion de l'information suffisantes. En effet, outre les obligations légales en matière de publicité, il existe de nombreux autres éléments qui ne doivent pas obligatoirement être diffusés, mais dont les marchés financiers actuels veulent disposer pour avoir une image précise de la situation de la société. Les journaux et magazines financiers dénoncent assez régulièrement le manque d'informations diffusées par les sociétés belges, ce qui se traduit notamment, d'après ce que l'on dit, par des cours boursiers plus faibles des sociétés belges en général et des holdings en particulier.

⁴⁶ Prof. Dr. A. Boot dans un article paru dans le *Financieele Dagblad* du 10 avril 2001.

⁴⁷ HONG KONG SOCIETY OF ACCOUNTANTS, *Corporate Governance Disclosure in Annual Reports – A Guide to Current Requirements and Recommendations for Enhancement*, March 2001, 55 p.

⁴⁸ Il a déjà été souligné plus haut qu'il existe à ce sujet une proposition de loi en Belgique aux Pays-Bas, et des règles à ce sujet sont déjà en vigueur en France.

A titre d'illustration, on peut citer l'importance d'une communication optimale dans un marché en régression, comme l'a récemment souligné le Prof. Dr. Boot de l'université d'Amsterdam. Il l'a expliqué en ces termes : "een eerste les is dan ook dat de communicatie van de onderneming naar de financiële markt geen marketinginitiatief is dat kan worden gedelegeerd aan een investor relations-afdeling. Marketing is voornamelijk image building en branding. Communicatie naar de financiële markt draait veel meer om inhoud" (une première leçon à tirer est que la communication de l'entreprise vis-à-vis du marché financier ne doit pas être une initiative, prise à des fins de marketing, qui puisse être déléguée à un département investor relations. Dans le marketing, il est essentiellement question d'image building et de branding. La communication au marché financier, elle, s'attache bien plus au contenu). ⁴⁶

*Toutes les parties concernées
se rendent de plus en plus
compte que le
monde de l'entreprise est
à ce point complexe
qu'un code national ou
international n'est plus suffisant.
Des problèmes propres
au secteur ou à la
société doivent être abordés
dans un cadre de
recommandations adapté.*

En ce qui concerne ce dernier aspect, à savoir la transmission d'informations ayant du contenu, l'expert-comptable et le conseil fiscal jouent un rôle crucial. On peut rendre compte de son rôle à l'aide d'un certain nombre de mentions dans un récent code de la "Hong Kong Society of Accountants", "Corporate Governance Disclosure in Annual Reports", dont est issu le tableau ci-dessous. ⁴⁷ A l'instar de l'ensemble des rapports anglo-saxons, ce code présente, dans une large mesure, tous les aspects de la rémunération du conseil d'administration et du topmanagement ⁴⁸, mais d'autres éléments sont également présentés en détail. Ce rapport soutient les initiatives qui conduisent à la publication volontaire des relations avec les actionnaires, de la responsabilité sociale

AREA	DISCLOSURE REQUIREMENT
Relations with shareholders	The company should explain the process by which it ensures effective communications with shareholders
Social responsibility	Disclosure should be made of the company's acknowledgements of its wider social responsibility including such matters (e.g. environmental protection)
Human resources	Disclosure should be made of the company's human resource policies, internal management structure and workplace development initiatives
Quality of relationships	Commentary should be given on the quality of the company's key relationships with employees, creditors, suppliers and other significant parties
Community service	Disclosure should be made of the company's contribution to the community

Source: HONG KONG SOCIETY OF ACCOUNTANTS, *Corporate Governance Disclosure in Annual Reports – A Guide to Current Requirements and Recommendations for Enhancement, Mars 2001, p. 53*

de la société, des ressources humaines, de la qualité des relations avec différentes parties et de la fourniture de services à la communauté.

Il n'est pas possible, dans le cadre étroit de cette contribution, d'expliquer tous ces aspects de manière circonstanciée. Il peut être renvoyé, à titre d'illustration, à un certain nombre de notes techniques du Code de l'Expert-Comptable de l'I.E.C. Ce Code expose avec force détails l'exécution du contrôle sur les contributions au Point Vert – Fost Plus, pour lequel des informations doivent être fournies par le responsable de l'emballage des quantités de déchets d'emballages de l'année précédente réellement mis sur le marché. En ce qui concerne VAL-I-PAC, il existe un règlement analogue concernant les quantités d'emballages mis sur le marché.

Etant donné qu'on insiste, ces dernières années, sur le "développement durable et les placements durables", il semble opportun que l'expert-comptable, lorsqu'il effectue des prestations pour une société confrontée à cette problématique, souligne qu'une communication ouverte sur ces matières environnementales contribue à améliorer le "corporate governance".

La fourniture d'informations prévisionnelles sur la société revêt peut-être une plus grande importance. Le cadre législatif actuel rend obligatoire la publication des mêmes informations par toutes les sociétés. Les activités déployées et développées par les sociétés sont toutefois devenues à ce point complexes et évoluent à une vitesse telle que la communauté demande de plus en plus d'informations prévisionnelles spécifiques à l'entreprise.

⁴⁹ L'article 141 du Code des Sociétés définit les critères auxquels la société doit répondre pour être dispensée de l'obligation de nommer un commissaire.

⁵⁰ Article 166 du Code des Sociétés. Pour un commentaire à ce sujet, voyez notamment K. GEENS, "Over de uitgestrektheid van de individuele onderzoeks- en controlebe-

Les professionnels économiques peuvent jouer un rôle en vue à cet égard. En effet, ils connaissent les secteurs dans lesquels les sociétés exercent leurs activités et perçoivent en même temps les besoins du marché. Cette connaissance donne à la société une importante plus-value et peut être utilisée dans de nouvelles formes de reporting.

La fourniture d'informations dans les délais doit également être un pôle d'attention. Depuis quelque temps, le Ministère Public mène une politique active concernant le contrôle du dépôt des comptes annuels dans les délais prévus. Les professionnels économiques jouent un rôle à cet égard en rappelant à la direction de l'entreprise ses obligations en la matière.

4. Les droits de l'actionnaire dans la société sans commissaire

Les PME sont dispensées de l'obligation de nommer un commissaire. ⁴⁹ Lorsqu'aucun commissaire n'est nommé, un actionnaire peut se faire représenter ou se faire assister par un expert-comptable. ⁵⁰ Ce droit comprend le "contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité, au regard du présent Code et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels". ⁵¹

Lorsqu'un associé prie un expert-comptable de lui prêter assistance ou de le représenter, l'expert-comptable devra également, dans les limites fixées par les dispositions légales, accorder une attention particulière à un certain nombre de développements concernant le corporate governance qui se rapportent aux droits de l'actionnaire qu'il assiste ou représente.

voegdheid van de vennoot en over zijn vertegenwoordiging door een accountant", note sous Comm. Termonde 1mars 1989, T.R.V. 1989, 226 et W. DERIJCKE, "Le pouvoir individuel d'investigation et de contrôle dans la société anonyme par ses actionnaires : amicitia furor brevis est ? ", Rev. prat. soc., 1999, 317.

⁵¹ Article 142 du Code des Sociétés.

Il a déjà été renvoyé plus haut aux différents codes qui ont été élaborés. On constate que la plupart de ces rapports s'adressent aux sociétés cotées en Bourse.

Remarquons toutefois que de nombreuses normes sont également applicables aux sociétés non cotées. L'OCDE l'explique en ces termes: "Les Principes visent principalement les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne. Cependant, dans la mesure où ils leur sont applicables, ils peuvent contribuer utilement à améliorer le gouvernement d'entreprise dans des sociétés ne faisant pas publiquement appel à l'épargne, par exemple des sociétés au capital social privé et des entreprises publiques". On peut également renvoyer notamment aux récentes recommandations de la FEB qui sont exclusivement axées sur les sociétés non cotées.⁵²

On peut en déduire que, ces dernières années, une évolution est perceptible dans ce domaine. En effet, on insiste notamment beaucoup plus sur les droits de l'actionnaire (minoritaire) dans les sociétés non cotées.

A la lumière de cette tendance, l'opinion publique en général et les actionnaires minoritaires en particulier attendent de plus en plus que l'expert-comptable tienne compte de cette nouvelle approche et informe objectivement l'associé qui fait appel à ses services de la portée exacte des dispositions légales et de certaines autres matières dans lesquelles l'intérêt de l'actionnaire est en jeu.

5. La relation entre l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal et le comité d'audit

Le comité d'audit est abordé dans de nombreux rapports "corporate governance". Ce comité peut être défini de manière formelle comme un comité créé au sein du conseil d'administration, qui se compose habituellement d'un certain nombre d'administrateurs non exécutifs. Par conséquent, une attitude proactive de la société en matière de corporate governance conduira à la création d'un tel comité d'audit, création dont le projet de loi actuel "corporate governance" prévoit d'ailleurs la possibilité.⁵³

L'expert-comptable et le conseil fiscal, qu'ils soient internes ou externes, jouent un rôle important dans la préparation des documents transmis à un comité d'audit. Des informations correctes, complètes et pertinentes sont la condition sine qua non pour autoriser le comité d'audit à exercer ses activités.

⁵² FEDERATION DES ENTREPRISES DE BELGIQUE, *Corporate Governance dans les sociétés non cotées - Recommandations de la FEB, octobre 2001, 16 p.*

⁵³ L'article 9 du projet de loi complète en effet l'article 522 du Code comme suit: "§3. Le conseil d'administration peut créer en son sein et sous sa responsabilité un ou plusieurs comités consultatifs. Il définit leur composition et leur mission."⁵⁴

⁵⁴ H. MERTENS, "Geen enkel bedrijf is immuun voor fraude", *Ondernemertijd (supplément au Financieel-Economische Tijd), 20 avril 2001, 1*

⁵⁵ Ces quatre domaines ont été mis en avant par Monsieur Bart De Bie.

Quelques exemples illustrent le besoin d'informations du comité d'audit et démontrent également que l'expert-comptable et le conseil fiscal sont peut-être les personnes qui sont le plus indiquées pour fournir des informations:

- la modification des règles d'évaluation en cours d'exercice ou au terme de l'exercice et qui ont une influence notable sur les comptes annuels de l'entreprise;
- les risques importants courus par l'entreprise ainsi qu'une évaluation de l'effet de ces risques sur les comptes annuels;
- les grands points d'interrogation qui découlent d'événements et de situations et qui peuvent conduire à la remise en question de la perspective de going concern ;
- d'autres éléments qui doivent être portés à l'attention du comité d'audit, comme les propositions d'amélioration de l'audit interne, les aspects concernant l'intégrité du management et la fraude.

Même si l'expert-comptable et/ou conseil fiscal ne juge pas nécessaire de transmettre directement ces informations aux membres du comité d'audit, il est préférable que ces professionnels organisent leurs activités en manière telle que les informations soient transmises en temps utile au comité d'audit.

En outre, il se peut que les personnes qui assument la responsabilité de fournir au comité d'audit les pièces à étudier ne soient pas informées de leur importance. Dans ces cas également, il est conseillé que l'expert-comptable et le conseil fiscal incitent les personnes concernées à prendre à temps les mesures nécessaires à cet effet.

6. La problématique de la fraude et le statut du dénonciateur

Le dernier point de cette liste non exhaustive est celui de la problématique de la fraude. Un article intitulé "Geen enkel bedrijf is immuun voor fraude"⁵⁴ présentant les principaux risques de fraude a récemment été publié dans le *Financieel-Economische Tijd*.

Les experts-comptables et conseils fiscaux jouent un rôle important pour la détection et la prévention de tous ces aspects. On peut lire dans l'article susvisé que la prévention de ces formes de fraude nécessite une stratégie de prévention couvrant quatre domaines:

- l'organisation administrative et le contrôle interne doivent être proportionnels aux risques;
- un code de conduite avec des éléments de screening, de bons systèmes de promotion et d'évaluation et des entretiens à la sortie;
- le management doit montrer le bon exemple;
- la culture générale d'entreprise qui met l'accent sur la transparence et l'ouverture.⁵⁵

Malgré cette stratégie de prévention, l'expert-comptable et/ou conseil fiscal constatera qu'il y a fraude dans certains cas. Cela peut notamment être le cas lorsque l'exécution de missions occasionnelles, déterminées par le Code des Sociétés⁵⁶, mène à la présomption d'irrégularités, voire

de fraude. Conformément aux diverses recommandations en la matière, il est indispensable que le professionnel économique effectue les recherches nécessaires et demande des éclaircissements aux dirigeants d'entreprise, dès qu'il commence à douter de la régularité des opérations auxquelles il est confronté. Lorsque les recherches confirment les présomptions du professionnel, ce dernier doit refuser la mission et, le cas échéant, informer le confrère qui reprend le dossier de manière appropriée et conformément aux obligations déontologiques.

La manière dont l'expert-comptable et/ou conseil fiscal doit réagir suite à cette constatation n'est pas toujours claire.

Dans le Code de l'Expert-Comptable, la partie relative à l'exercice de la profession signale qu'il existe une obligation de communication au Comité de Surveillance de chaque rapport rédigé dans le cadre des missions particulières de contrôle des experts-comptables externes. En cas de blanchiment de capitaux, l'expert-comptable ou conseil fiscal externe qui, dans l'exercice de sa profession, constate des faits qu'il sait être liés au blanchiment de capitaux ou qui sont susceptibles de constituer la preuve d'un blanchiment de capitaux, est tenu d'en informer immédiatement la Cellule de Traitement des Informations Financières.

Il subsiste toutefois, en matière de fraude, de nombreux points qui ne font l'objet d'aucune directive explicite. Le traitement de cette problématique s'avère très délicat notamment lorsque les personnes auxquelles l'expert-comptable ou le conseil fiscal fait rapport sont des parties concernées, surtout lorsqu'il s'agit de l'expert-comptable ou conseil fiscal interne.

En Grande-Bretagne et dans certains états des Etats-Unis, les autorités ont proposé la solution du "whistle blower" ou dénonciateur. Lorsqu'une personne constate que certaines infractions sont commises et qu'il ne peut en faire rapport parce que cela conduirait à son licenciement ou à d'autres mesures, il en informe les autorités compétentes et est protégé contre les mesures qui peuvent être prises par la société suite à la communication du cas de fraude.⁵⁷

Naturellement, il ne faudra recourir à cette faculté que dans des cas exceptionnels. Dans de nombreux cas, des structures adaptées – par exemple la désignation d'un "compliance officer" (responsable de la conformité) – permettent de résoudre de nombreux problèmes qui ne nécessitent pas forcément une intervention extérieure. Il n'empêche que cette piste de réflexion mérite d'être étudiée dans notre pays pour

protéger les dénonciateurs et en particulier l'expert-comptable ou conseil fiscal interne contre des "actes de représailles" suite à l'exercice franc et correct de leur profession.

d. Le corporate governance et la fin du mandat de l'expert-comptable et du conseil fiscal

La manière dont des confrères doivent se comporter pour le suivi des dossiers a déjà été exposée plus haut. Ainsi, l'accent a été mis sur les recherches qui doivent être réalisées par l'expert-comptable et/ou conseil fiscal qui entame sa mission.

Mais le professionnel qui confie son dossier à un collègue doit tenir compte de manière appropriée de certains aspects de corporate governance outre ses obligations déontologiques.

Le professionnel qui cède son dossier à un confrère doit dûment informer ce dernier. Cette obligation comporte deux points.

En premier lieu, le cédant est tenu de fournir des informations correctes et complètes au confrère qui lui succède, ce qui signifie que le premier devra également expliquer de quelle manière le client applique les règles de corporate governance et de quelle façon le client a élaboré sa structure organisationnelle.

En second lieu, une transmission d'informations correctes et complètes requiert également que l'expert-comptable ou conseil fiscal externe respecte lui-même les principes de corporate governance. Le corporate governance ne concerne pas seulement le client, mais également le professionnel!

IV. CONCLUSION

Il n'est pas possible de faire la synthèse de l'ensemble des aspects du corporate governance et de la position et du rôle de l'expert-comptable et du conseil fiscal dans une brève conclusion. Aussi, nous nous limitons à formuler une réflexion générale. On peut certainement déduire des constatations exposées plus haut que l'expert-comptable et le conseil fiscal occupent une place de choix dans le débat sur le corporate governance et l'introduction des aspects du corporate governance auprès de la clientèle. Toutefois, le professionnel n'est pas une personne qui occupe le devant de la scène. Certes, il a une fonction importante, mais il agit généralement en coulisses.

Il appartient naturellement aux "personnes responsables" du client, et donc généralement au conseil d'administration, d'introduire effectivement des aspects de corporate governance et de les présenter à l'extérieur, mais ce processus est dans une large mesure guidé par l'action de l'expert-comptable et du conseil fiscal. En effet, ceux-ci mettent l'accent sur la responsabilité en cette matière et se doivent d'attirer l'attention sur les dispositions relatives au corporate governance, mais ils n'endossent pas pour autant la responsabilité du conseil d'administration.

⁵⁶ Par exemple à l'occasion de la procédure de retrait obligatoire (pour un commentateur, voyez P. VERSCHULDEN, "De squeeze-out procedure: Mag de commissaris-revisor van de doelvennootschap het controleverslag opstellen", *Accountancy Actualiteit*, 3 april 2001).

⁵⁷ La presse a récemment rapporté un cas dans lequel un cadre supérieur de Lucent "accounting" a rendu compte de problèmes au CEO, suite à quoi il a été mis sur la touche puis a entamé une action en justice contre la société pour obtenir la "full compensation for all economic harm caused by ... illegal conduct" déjà bien implantée en Amérique (M. McKAY, "Lucent fighting whistle-blower suit by ex-exec", 27 februari 2001, à consulter sur le site www.bergen.com/biz/lucent27200102272.htm)

L'application des principes de corporate governance et l'évolution du rôle des titulaires de professions économiques

La mise en œuvre des principes de corporate governance va de pair avec une évolution du rôle dévolu aux titulaires de professions économiques. L'expert-comptable et le conseil fiscal doivent dès lors être correctement préparés à faire face à cette évolution. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux se doit d'apporter sa contribution à ce processus, tant dans le cadre de l'accès à la profession que dans celui de la formation permanente.

Dans le contexte de l'examen de l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession, le Conseil supérieur des professions économiques a été particulièrement attentif :

1. à la problématique des dispenses liées à l'examen d'admission au stage, de manière à éviter tout expectation gap en la matière;
2. aux matières à présenter, d'une part, par les experts-comptables et, d'autre part, par les conseils fiscaux dans le cadre de l'examen d'admission au stage et ce, afin de tenir compte des spécificités des professions, du fait que les deux titulaires appartiennent à un seul et même institut et évoluent dans un environnement juridique où existe un lien particulièrement étroit entre le droit comptable et le droit fiscal (notamment dans le cadre de l'établissement des comptes annuels simples);
3. au statut, à la composition et aux missions confiées à la Commission du stage.

Tous ces points ont été examinés dans la perspective d'un rapprochement entre l'IRE et l'IEC, tel que prévu dans les travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999, mais dans le respect des spécificités de chaque profession.

La circulaire de l'administration des contributions du 26 mars 2001, relative au contentieux administratif, tant en matière d'impôt sur les revenus que de TVA, illustre clairement l'importance qu'il convient d'accorder à cette matière.

La nouvelle procédure en vigueur depuis le 1er avril de cette année vise à modifier la méthode de travail des services de l'administration, de même que la relation entre l'administration et le contribuable.

Dorénavant, lorsqu'un agent de l'administration des contributions propose de taxer un contribuable, il ne pourra plus renvoyer au contentieux les éventuelles divergences de vues entre l'administration et le contribuable à propos de la cotisation établie.

Outre le fait que les réclamations devront désormais être traitées dans un délai de six mois – neuf mois en cas de taxation d'office – le débat sur les remarques éventuelles du contribuable devra avoir lieu en première instance avec le fonctionnaire taxateur concerné.

Le fonctionnaire sera à l'avenir encore davantage associé à la procédure dans la mesure où la circulaire prévoit qu'à terme, il sera chargé de défendre lui-même ses dossiers devant les juridictions.

Nous sommes convaincus que cette modernisation radicale du contentieux administratif modifiera également le quotidien des conseils fiscaux. La même remarque s'impose d'ailleurs pour la mise en œuvre d'une procédure de ruling, calquée sur celle déjà en vigueur aux Pays-Bas et préconisée par les pouvoirs publics. Cette procédure de ruling devrait permettre un

meilleur respect, par les contribuables, de leurs obligations fiscales et un accroissement la sûreté juridique. Les titulaires de professions comptables et fiscales ont plus que jamais un rôle important à jouer dans ce domaine. En effet, en fiscalité, il n'est pas aisé de mettre en place un système efficace d'échange d'informations. La fiscalité est souvent abordée sous un angle polémique ou purement technique. Les réformes fiscales sont toujours l'expression d'une volonté politique et la communication dans ce domaine est indissociable du débat politique.

Les pouvoirs publics doivent également s'acquitter de leur mission en la matière. C'est à juste qu'André Barilari déclare, dans son livre *Le Consentement à l'Impôt*, dont la préface est signée L. Fabius, que l'information doit commencer par une transposition, en des termes compréhensibles, des principes fondamentaux des finances publiques, ainsi que une transparence sur les coûts liés à la politique des pouvoirs publics. Barilari met ainsi l'accent sur les conséquences préjudiciables de la fraude pour la collectivité, sur la finalité des impôts et sur les retombées économiques des diverses modalités de précompte. La communication permet au citoyen d'opérer des choix en toute connaissance de cause. Cette approche est difficile à mettre en pratique, étant donné qu'elle doit nécessairement s'appuyer sur des concepts et des données qui font l'objet d'un large consensus. L'information disponible publiquement concernant les comptes de l'Etat ou d'autres organes publics doit contenir, à certains égards, au moins autant d'éléments que l'information qui est fournie à l'actionnaire d'une société, moyennant – naturellement – les adaptations requises, dans la mesure où l'objectif de l'Etat est totalement différent de celui poursuivi par les sociétés, à savoir la maximisation du bénéfice. La crédibilité et la neutralité de l'information constituent à cet égard des facteurs essentiels.

La corporate governance nécessite aussi un suivi des règles relatives à la création des Instituts et organisations, en vue de faire face aux besoins des entreprises qui font appel aux services des titulaires de professions économiques. Cela implique une volonté de tous les instants de répondre aux besoins d'amélioration permanente de la visibilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal et d'optimiser le fonctionnement de l'I.E.C., en particulier en ce qui concerne l'accès à la profession, et ce, compte tenu des spécificités des deux professions.

Le Conseil supérieur des Professions économiques doit également contribuer à l'amélioration de la visibilité. Cette contribution passera entre autres par la création, en concertation avec les Instituts, de divers groupes de travail, notamment sur le secret professionnel, les accords de coopération interprofessionnels, l'accès à la profession et la lutte contre le blanchiment d'argent et ses conséquences pour les titulaires de professions économiques. Ce dernier groupe de travail se penchera sur l'avancement de la procédure d'adoption d'une nouvelle directive européenne relative à la lutte contre le blanchiment d'argent.

L'application des normes IAS dans les comptes consolidés de diverses formes de sociétés nécessite également une concertation. En effet, le droit comptable belge applicable aux annuels simples connaît, directement et/ou indirectement, une profonde évolution au cours des prochaines années, même si les normes IAS ne s'appliquent qu'aux comptes annuels consolidés de sociétés belges. Il est par conséquent important que les titulaires de professions économiques – qu'il s'agisse des réviseurs d'entreprises, des experts-comptables, des comptables ou des comptables-fiscalistes – se préparent le plus rapidement possible à l'introduction des normes IAS. Il en résulte aussi que les Instituts devront proposer des formations intensives permettant aux titulaires de ces professions de maîtriser ces normes comptables internationales dans les meilleurs délais.