

Rôle des experts-comptables et des conseils fiscaux dans l'entreprise : perspectives

EDDY WYMEERSCH

Professeur à l'Université de Gand

Président de la Commission Bancaire et Financière

Le professeur Eddy Wymeersch a été l'un des orateurs remarquables de la partie académique de la dernière assemblée générale des membres. Voici ses réflexions sur le rôle de l'expert-comptable et du conseil fiscal dans l'entreprise d'aujourd'hui.

Une analyse fondamentale, qui permet de déduire des réponses à de nombreuses autres questions, a trait à la *position juridique de l'expert-comptable et du conseil fiscal dans l'entreprise ou la société*. Car il convient d'opérer une nette distinction entre ces deux hypothèses : l'expert-comptable n'est pas un organe de la société; il n'est d'ailleurs cité dans le Code des sociétés que pour ce qui concerne ses missions particulières.

En outre, il convient de distinguer l'expert-comptable et le conseil fiscal qui interviennent dans le cadre d'une société, généralement en tant que travailleurs salariés, et

ceux qui viennent de l'extérieur. Cette distinction est fondamentale, à tel point que l'Institut a élaboré deux régimes dès le départ.

La tâche – et donc la position juridique – de l'expert-comptable et du conseil fiscal est décrite dans diverses dispositions de loi. Cette description doit s'analyser dans le cadre général des entreprises, au sein desquelles l'expert-comptable et le conseil fiscal exercent généralement leur mission. A cet égard, je vous invite à réfléchir sur les obligations de déontologie et de loyauté auxquelles est tenu l'expert-comptable. Les réponses à ce type de questions sont toujours provisoires en raison de leur complexité et doivent être affinées en fonction de leur contexte concret.

Les articles 34 et 38 de la loi du 22 avril 1999 définissent les règles de base qui régissent les champs d'action distincts des experts-comptables et des conseils fiscaux. Ces définitions sont données en termes d'activités, sans tenir compte de la relation juridique dans laquelle l'activité est exercée, et donc des obligations distinctes auxquelles l'intéressé peut être tenu à l'égard de son donneur d'ordre. A titre d'exemple : l'expertise relative à l'organisation comptable d'une entreprise peut être réalisée aussi bien pour le compte des autorités judiciaires, de l'entreprise ou de l'un ou l'autre de ses administrateurs, que pour le

compte d'un actionnaire. Les mêmes règles sont-elles d'application dans tous ces cas de figure ? Doit-on toujours attendre une même objectivité et impartialité de l'expert-comptable ou du conseil fiscal, quelle que soit la nature de la relation juridique dans laquelle il se trouve ? La réponse est bien évidemment négative : tantôt il agit comme expert neutre, tantôt il agit comme conseiller d'un actionnaire qui a fait appel à ses services.

Pour explorer cette matière, quelques points d'ancrage peuvent être utilisés. La législation ne fait que donner quelques indications – directes ou indirectes – nous permettant de répondre à cette question. L'expert-comptable externe est considéré comme un cocontractant de l'entrepreneur ou du donneur d'ordre, et exercera ses tâches de manière professionnelle et indépendante sans dépasser le cadre de sa mission.

*Eddy Wymeersch :
"Doit-on toujours attendre une même objectivité et impartialité de la part de l'expert-comptable et du conseil fiscal, quelle que soit la nature de la relation juridique dans laquelle il se trouve ? La réponse est bien évidemment négative..."*



L'expert-comptable ou conseil fiscal externe ne se trouve pas – et ne peut se trouver – dans les liens d'un contrat présentant un lien de subordination, par exemple une relation de travail employeur/employé, par opposition à un louage de services ou à un contrat d'entreprise. On opère ici une nette distinction avec l'expert-comptable ou conseil fiscal interne, qui, certes, peut poser les mêmes actes professionnels – l'article 34 leur est également applicable, à l'exception de l'expertise judiciaire – mais pas sur une base indépendante¹. Toutefois, l'expert-comptable interne est tout aussi tenu à exercer ses activités de manière correcte, ce qui ressort notamment de l'obligation – formulée uniquement par effet-réflexe² – de mettre continuellement à jour ses connaissances professionnelles. Pour ce qui concerne l'expert-comptable interne, le législateur a utilisé le concept du professionnel compétent pour prêter assistance, qui est toutefois tenu aux instructions de son employeur ou de l'autorité à laquelle il est lié pour ce qui concerne sa liberté d'appréciation.

Afin de circonscrire la nature de la relation juridique dans laquelle se trouve l'expert-comptable externe et, dans son champ d'action, le conseil fiscal externe, il convient de tenir compte d'un élément essentiel: ils ne peuvent se subroger à la direction de l'entreprise, sauf dans le cas d'une mission expresse, par exemple dans le cadre d'une administration judiciaire. Diriger l'entreprise relève de la responsabilité exclusive de la direction de l'entreprise: l'expert-comptable ou conseil fiscal externe qui se subrogerait à la direction de l'entreprise et poserait ou ferait poser des actes d'administration violerait non seulement la règle d'indépendance à laquelle il est soumis, mais endosserait également la responsabilité d'administrateur de fait de l'entreprise. Par conséquent, la tâche de l'expert-comptable est décrite comme une tâche de conseil ou

d'exécution. D'un point de vue juridique, il se trouve dans les liens d'un contrat de "louage de services", et il est tenu de respecter les conditions du contrat d'entreprise.

Compte tenu des dispositions légales applicables - en l'espèce l'article 31, 2° - ce contrat d'entreprise comprend nécessairement la règle selon laquelle l'expert-comptable ou conseil fiscal externe exercera sa mission de manière indépendante et conformément aux exigences de dignité de la profession³. Nous examinerons plus loin le lien entre ces deux notions, le louage de services et l'indépendance.

Toutefois, le rapport entre l'expert-comptable externe et son donneur d'ordre n'est pas toujours le même. En effet, l'expert-comptable externe peut intervenir de diverses manières. Il existe des différences en ce qui concerne l'identité de la partie qui donne la mission, le contenu de la mission et les intérêts auxquels elle est afférente.

En règle générale, il est désigné par la direction de l'entreprise pour accomplir certaines prestations pour l'entreprise. Si l'entreprise est dirigée par une personne physique, le donneur d'ordre et le bénéficiaire des prestations sont la même personne. Si le donneur d'ordre est une société, il arrivera souvent – mais pas toujours – que la direction et les actionnaires aient des intérêts ou des points de vue différents. On peut dès lors se poser les questions suivantes: dans les intérêts de qui l'expert-comptable doit-il ou peut-il intervenir? Dans quelle direction peut-il mener le débat ou permettre qu'il soit mené?

Désigné par la direction de l'entreprise, il sert les intérêts de l'entreprise, généralement de la société. Tel n'est pas le cas si sa mission relève d'une des matières que le législateur lui a réservées: à l'instar du réviseur d'entreprises, avec lequel il partage le monopole à cet égard, l'expert-comptable doit,

dans ces cas, défendre non seulement les intérêts de la société, mais également ceux des parties prenantes au commerce juridique, à savoir les tiers et notamment les créanciers, les travailleurs, les autorités, qui ont tout intérêt à ce que l'opération soumise au contrôle ne porte pas atteinte à leurs droits. S'il est amené à assister un actionnaire minoritaire, il doit agir dans les intérêts de ce dernier. En tant qu'expert judiciaire, il ne sert qu'un intérêt: la vérité!



Par conséquent, il s'agira de clairement distinguer les différents cas d'application pour mieux définir les devoirs de l'expert-comptable – et mutatis mutandis du conseil fiscal. Le contrôle de l'indépendance sera-t-il le même dans chacun de ces cas? Les organes disciplinaires ne doivent-ils pas tenir compte des diverses qualités sous lesquelles ces tâches sont exercées?

1. L'expert-comptable externe en tant que conseiller de la société

Dans la plupart des cas, l'expert-comptable est désigné comme expert de l'organisation comptable par la direction de l'entreprise ou, dans le cas des sociétés, par le conseil d'administration ou le gérant. La direction représente la société et veille aux intérêts des actionnaires. Par conséquent, l'expert-comptable externe doit



respecter les intérêts de la société et non celui des administrateurs individuellement, ni même ceux de certains des actionnaires. Dans l'exécution de sa mission, il doit s'ériger en expert objectif agissant en toute neutralité, qui exécute la mission qui lui a été assignée de manière professionnelle dans les limites de la législation applicable

et des prescriptions comptables habituelles. Un sérieux dilemme peut se poser lorsqu'il est demandé à l'expert-comptable de poser des actes qui, s'ils ne sont pas interdits, servent essentiellement les intérêts des administrateurs ou d'un important actionnaire, par exemple. Doit-il opposer un refus ? Doit-il en informer les actionnaires ? Quelle ligne de conduite doit-il adopter ?

C'est pourquoi il est essentiel de répondre à la question de savoir quel est le rapport entre l'indépendance de l'expert-comptable ou du conseil fiscal externe et l'exécution des tâches qui lui sont contractuellement imposées.

La définition de l'indépendance de l'expert-comptable ou du conseil fiscal externe découle de l'article 31, 2° de la loi du 22 avril 1999, d'une part, et des diverses règles qui définissent les obligations de l'Institut, d'autre part.

Dans une disposition d'interdiction, l'article 31 de la loi prévoit que ces professionnels ne peuvent exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ni "exercer des activités incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de leur fonction". Des exceptions sont prévues pour les mandats judiciaires et pour les mandats exercés en accord avec l'Institut.

On peut déduire cette indépendance à plusieurs reprises dans les règles relatives à l'IEC. Ainsi, l'article 28 dispose que le Conseil de l'Institut veille à ce que les experts-comptables et conseils fiscaux externes "s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions qui leur sont confiées, n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice et n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction". La tâche de l'Institut est décrite comme une mission de contrôle et de précision de l'organisation "avec toutes les garanties requises au point de vue de la

compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle".

Selon la conception du législateur, on peut définir la tâche de ces professionnels comme celle d'experts agissant en toute indépendance dans les domaines que la loi leur a réservés. Même s'ils interviennent dans le cadre d'un contrat d'entreprise avec la société, ils exerceront leurs activités de manière indépendante et professionnelle. Ainsi, l'expert-comptable externe ne doit pas se plier aux injonctions du donneur d'ordre, contrairement à l'expert-comptable interne : il doit uniquement exécuter le contrat. Ce contrat comporte, sur base des dispositions légales précitées, l'obligation d'agir de manière indépendante et professionnelle. S'il n'a pas la garantie de travailler en toute indépendance, il doit refuser la mission ou cesser de l'exercer. Vu que l'expert-comptable et le conseil fiscal sont tenus à ces obligations légales, ils ne seraient pas redevables de dommages-intérêts dans ces cas.

La question qui est étudiée ici a également des répercussions dans différents domaines. Prenons la responsabilité relative à la méconnaissance des obligations précitées. Cette responsabilité existe à l'égard de la société, mais pas à l'égard des tiers. Par conséquent, l'expert-comptable qui n'a pas agi de manière professionnelle peut être tenu responsable par la société qui, rappelons-le, est son cocontractant. En revanche, il convient généralement de répondre par la négative à la question de savoir si des tiers – par exemple des créanciers, des actionnaires – peuvent invoquer directement cette responsabilité : l'expert-comptable ne fait qu'exécuter des obligations de la société. Il en irait autrement si l'obligation était sanctionnée pénalement, mais ce n'est le cas ni en ce qui concerne l'obligation d'indépendance, ni en ce qui concerne l'obligation d'agir de manière professionnelle. La position juridique de l'expert-

comptable dans son rôle de conseiller explique également l'absence d'une obligation de communication lorsqu'il constate des infractions à la loi.

Contrairement au commissaire, l'expert-comptable ne dispose pas du pouvoir d'informer l'assemblée générale; par ailleurs, informer les actionnaires pourrait être contraire à son obligation de secret dont le non-respect est sanctionné par la loi ⁴.

Pourtant, l'expert-comptable a été désigné par la société : il fait rapport à l'organe de direction de la société et non à l'administrateur délégué qui l'a désigné. En réalité, il devra généralement faire rapport à l'organe qui l'a désigné et peut partir du principe que cet organe engage la société ; il l'informerait donc en conséquence. Cependant, il peut y avoir des problèmes de communication, par exemple lorsqu'il constate un manquement grave et se rend compte que l'administrateur délégué néglige ou refuse de prendre les mesures correctrices nécessaires. Dans de telles circonstances, l'expert-comptable ou conseil fiscal externe peut être tenu d'informer l'organe de direction compétent, sans passer par la personne de l'administrateur délégué. En effet, le donneur d'ordre n'est autre que la société. Mais tout comme pour le commissaire, il convient de nuancer notre propos : les remarques et éléments nécessaires seront généralement transmis à la direction journalière dans un premier temps et, si aucune suite n'y est donnée, aux organes de direction.

En agissant de la sorte, l'expert ne se subroge pas à l'organe de direction : il ne peut que l'informer et présenter les alternatives afin de permettre à la direction d'apprécier la situation en connaissance de cause. L'expert respecte ainsi la règle de compétence et d'indépendance, tout en agissant dans le cadre de la mission qui lui a été assignée. Précisons qu'un contrat

qui ferait fi de ces règles – par exemple en imposant une information exclusive à l'administrateur délégué - n'est pas autorisé, ou du moins n'est pas contraignant pour la société. Une telle mission pourrait uniquement être attribuée à l'administrateur délégué et non à la société. L'expert ne peut s'y engager, vu l'article 31,2°, envers la société.

- *Violation des prescriptions légales*

Attardons-nous quelque peu à l'hypothèse où l'opération envisagée constitue une infraction aux règles légales. Dans ce cas, l'expert-comptable devra clairement informer la direction de la société : il ne peut s'y opposer. Pour cette même raison de secret professionnel, la communication à des tiers n'est pas autorisée. On applique ici le régime qui est d'application lorsque les administrateurs ont l'intention de poser des actes qui constituent une violation aux dispositions du Code des sociétés, par exemple : si les administrateurs s'attribuent une rémunération supplémentaire ou plus élevée en l'absence de décision de l'assemblée générale, ils agissent en violation de la prescription de l'article 523 C. Soc. Et dans ce cas, l'opération est entachée de nullité. L'expert-comptable qui serait, d'une manière ou d'une autre, amené à donner son avis à ce sujet ne peut que formuler une réserve; il n'est pas habilité à dénoncer cet acte, ni auprès des actionnaires, ni auprès des tiers.

La situation est plus délicate lorsque l'on a affaire à des infractions ou des dispositions qui sont sanctionnées sur le plan pénal. Dans l'état actuel de la législation, il n'existe pas la moindre obligation de notification aux autorités publiques, par exemple. Et l'expert-comptable devra plus encore que dans l'hypothèse précédente formuler une réserve à l'égard du conseil d'administration. Il devra

envisager de remettre son mandat s'il risque d'être lui-même impliqué dans les activités illicites, compte tenu de la gravité et de la fréquence des infractions.

- *Obligation de déclaration en application de la législation anti-blanchiment*

Dans la législation actuelle, il n'existe une obligation expresse de communication que dans un seul cas important : dans la législation relative au blanchiment de capitaux d'origine illicite. Cette législation verra probablement son champ d'application s'élargir suite aux mesures envisagées, par diverses instances, en ce qui concerne la lutte contre le terrorisme. La base sur laquelle cette obligation particulière se fondait par le passé est le fait qu'il est souvent fait appel aux connaissances techniques et professionnelles des titulaires des professions visées – les notaires, les spécialistes en matière de comptabilité, les réviseurs, les huissiers de justice – mais également des transporteurs de fonds et des exploitants de casinos – pour des opérations dans le cadre desquelles des fonds d'origine illicite sont utilisés ou blanchis.

Notons que les experts-comptables peuvent invoquer leur secret professionnel en cette matière, ce qui a conduit à des règles d'application particulières.

Selon l'actuel article 2bis de la loi du 11 janvier 1993 "relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux", les dispositions de cette loi sont également applicables aux personnes mentionnées ci-après, "dans la mesure où elles le prévoient expressément":

4° "les personnes physiques ou morales inscrites sur la liste des experts-comptables externes et sur la liste des conseils fiscaux"

externes” ainsi que les “personnes inscrites au tableau des comptables agréés et au tableau des comptables-fiscalistes agréés.”

Cette disposition suscite les réflexions suivantes :

- Les dispositions de la loi relative au blanchiment ne s’appliquent donc aux experts-comptables et aux conseils fiscaux que dans la mesure où elles le prévoient expressément.
- La formulation de la loi doit être explicitée sur certains points, notamment en ce qui concerne l’obligation d’identification des opérations suspectes. L’article 4 oblige l’expert-comptable et/ou conseil fiscal à s’assurer de l’identité de son client : ceci vaut donc non seulement pour l’entreprise pour laquelle il exerce une mission, mais également pour tout donneur d’ordre, surtout s’il ne fait appel à ses services qu’occasionnellement. Dans ce dernier cas, on peut en effet craindre que ce client agisse pour le compte d’un tiers.
- La première obligation à l’égard des clients consiste à les identifier. Si la mission – principale – dépasse la somme de 10.000 euros ou s’il y a soupçon de blanchiment, il y a lieu de procéder à l’identification. Cette identification se fait conformément aux techniques habituelles, comme le passeport, les pièces d’identité, les statuts. C’est surtout pour éviter les éventuels prête-noms qu’il importe d’utiliser des données fiables pour l’identification.
- A cette fin, l’expert-comptable et/ou le conseil fiscal doivent également conserver les données d’identité nécessaires pour leurs clients habituels.
- L’expert-comptable et/ou le conseil fiscal qui soupçonnent des opérations de blanchiment ou des opérations qui y sont liées devront en informer la Cellule de Traitement des

	1999	2000	2001	2002
				3 mois
Notaires	7	3	4	
Huissiers de justice	1	0	0	0
Réviseurs d’entreprises	5	3	3	2
Experts-comptables & conseils fiscaux externes	4	1	5	1
Comptables & fiscalistes	0	2	5	1

Informations Financières. Entretiens, l’opération peut avoir été réalisée. Cette règle s’applique également aux conseils fiscaux. Après leur déclaration, ils bénéficient d’une protection contre les poursuites judiciaires pour les faits communiqués.

- Bien que la formulation de la loi ne soit pas très claire, il s’agit d’opérations du donneur d’ordre pour lesquelles l’avis de l’expert-comptable ou du conseil fiscal a été demandé.
- L’obligation d’enquête, d’identification et de documentation est applicable à cette relation juridique. On peut en déduire qu’il n’y a pas d’obligation générale d’enquête à l’égard des opérations effectuées par des clients : l’article 14bis stipule que les experts-comptables sont tenus d’informer la Cellule de Traitement des Informations Financières des opérations suspectes, lorsqu’ils “constatent dans l’exercice de leur profession des faits qu’ils savent être liés au blanchiment de capitaux ou qui sont susceptibles de constituer la preuve d’un blanchiment de capitaux”. Il en va de même pour les opérations dont l’expert-comptable et/ou le conseil fiscal sait ou soupçonne qu’elles sont liées au blanchiment de capitaux.

Les obligations précitées ne contraignent pas le professionnel concerné à enquêter systématiquement sur des opérations de blanchiment de capitaux dans l’entreprise : ce n’est que s’il a pu constater ou s’il soupçonne que des opérations de blanchiment ont eu lieu qu’il doit intervenir.

En pratique, le nombre de déclarations faites à la Cellule de Traitement des Informations Financières est fort limité. Il ressort du rapport annuel 2001 de la CTIF que la cellule n’a reçu que 5 déclarations des experts-comptables et conseils fiscaux externes en 2001, contre 3 déclarations pour les réviseurs qui sont également tenus à cette obligation de déclaration.

Le rôle de l’expert-comptable et/ou du conseil fiscal en matière de blanchiment sera encore affiné sur la base de la directive européenne de décembre 2001. Cette modification résulte de l’obligation de secret à laquelle l’expert-comptable et le conseil fiscal sont tenus en vertu de la loi. Selon la disposition de la directive du 28 décembre 2001⁵, les titulaires de certaines professions ne sont pas tenus de communiquer des données qu’ils ont reçues ou obtenues de leurs clients, soit dans le cadre de l’évaluation de la situation juridique du client, soit à l’occasion de l’exercice d’une mission de défense ou de représentation de ce client dans le cadre d’une procédure judiciaire, ou en ce qui concerne une telle procédure, que les données aient été obtenues avant, pendant ou après la procédure.

Cette exception s’adresse clairement aux avocats. Dans certaines limites, elle pourra également être invoquée par l’expert-comptable et/ou le conseil fiscal. Ainsi, les données que le conseiller fiscal obtient de son donneur d’ordre dans le cadre de l’évaluation de la situation d’un client ne devront pas être transmises aux instances

chargées de détecter les opérations de blanchiment de capitaux.

- *L'expert-comptable ou le conseil fiscal en tant qu'administrateur de sociétés*

L'article 31 de la loi du 22 avril 1999 stipule que les experts-comptables externes ne peuvent exercer des mandats d'administrateur dans des sociétés autres que des sociétés professionnelles de et avec des experts-comptables. Les mandats judiciaires ne sont pas compris dans cette interdiction : les experts-comptables interviennent régulièrement comme administrateurs judiciaires.

Remarquons que l'interdiction ne porte pas seulement sur les mandats exercés dans des sociétés dans lesquelles l'expert-comptable exerce déjà d'autres activités, et où on peut clairement s'interroger sur son indépendance. Tous les mandats sont visés. Les règles de déontologie de l'expert-comptable, fixées par AR du 1er mars 1998, renforcent cette règle à plusieurs égards :

- en ce qui concerne les missions dites de monopole : interdiction d'intervenir dans des sociétés dans lesquelles l'intéressé, son conjoint ou un parent jusqu'au deuxième degré était administrateur, actionnaire principal ou dans une société liée à cette société⁶. Dans le rapport annuel de l'IEC pour l'année 2000, l'Institut cite un cas de sanction à l'égard d'un expert-comptable qui avait rédigé un rapport de contrôle portant sur la dissolution d'une société qui faisait partie de la clientèle du cabinet d'expertise comptable dans lequel l'intéressé exerçait ses activités;
- une règle stricte d'interdiction s'applique également aux missions de contrôle des comptes annuels ou d'autres documents comptables : il ne peut accepter

de rédiger un tel rapport de contrôle dans les deux ans suivant la fin d'un mandat de gérant, d'administrateur ou de dirigeant des services comptables⁷.

Une autre exception est autorisée sur la base d'une autorisation préalable et toujours révocable de l'Institut.

On justifiera cette stricte incompatibilité par l'obligation des experts-comptables et conseils fiscaux d'exercer leurs activités de manière objective et professionnelle, ce qui doit être également perceptible de l'extérieur. Toutefois, cette limitation semble excessivement sévère : pourquoi un expert-comptable ne pourrait-il être impliqué, comme n'importe quelle autre personne, dans la gestion d'une entreprise dont il peut faire profiter de sa compétence professionnelle, non seulement comme conseiller, mais également comme administrateur ayant un droit de codécision ? D'ailleurs, le législateur reconnaît sa capacité d'agir comme administrateur, surtout dans l'hypothèse où il est désigné par un tribunal comme administrateur provisoire dans des sociétés où la direction ne peut être assurée comme il convient pour l'une ou l'autre raison.

Si l'on suit cette voie, un certain nombre de précautions assez élémentaires sont toutefois de mise :

- pas de mandats dans des sociétés dans lesquelles l'expert-comptable intervient comme conseiller, sinon l'indépendance et l'objectivité de sa fonction de conseil risquent d'être mises en péril. Ici aussi, on peut s'inspirer des règles qui s'appliqueront à l'avenir aux réviseurs en ce qui concerne leur indépendance : les associations avec d'autres professionnels et avec des réviseurs devront entrer en ligne de compte à cet égard;
- on peut estimer qu'il en va de

même pour les sociétés dans lesquelles il exerce une "mission légale", y compris la représentation et l'assistance, pendant une période donnée après la mission;

- s'il exerce un mandat d'administrateur, les actes qu'il pose en cette qualité ne l'engageront qu'à titre privé et ne sont donc pas soumis au contrôle de l'Institut.

Une telle libéralisation doit-elle attendre une intervention légale ? La description donnée dans la disposition légale indique que l'Institut ne peut accorder que des dispenses individuelles, et ne peut intervenir par voie de règlement. Toutefois, rien n'empêche l'Institut de faire connaître les conditions dans lesquelles il accordera normalement la dispense, de sorte que les demandeurs qui satisfont à ces conditions puissent introduire une demande dans des circonstances où ils sont pratiquement certains d'obtenir la dispense. Cette approche permettrait également à l'Institut d'affiner prudemment les règles en fonction de l'expérience qu'il aura accumulée.

2. L'expert-comptable externe chargé de certifier certaines données des sociétés

Le Code des sociétés cite un certain nombre de cas dans lesquels l'expert-comptable certifie le caractère complet, fidèle et exact des données qui doivent permettre l'appréciation de la société par les actionnaires et, après publication, par les tiers. Dans de telles situations l'expert-comptable exerce un monopole partagé avec le réviseur d'entreprises ; il exerce ses activités en tant qu'expert neutre dont l'activité n'est pas mêlée à un intérêt déterminé.

Les cas suivants méritent une attention particulière :

1° Dissolution de la société : article 181

Il s'agit ici de certifier si l'état résumant la situation active et passive établi par l'organe de gestion reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société.

L'expert-comptable est désigné par l'organe de gestion. Le rapport de l'expert-comptable est obligatoire sous peine de nullité de la dissolution; il est repris en conclusion dans l'acte notarié et est donc soumis à la publicité externe.

2° Fusion de sociétés : article 695 – Scission : article 731

L'expert-comptable, désigné par le conseil, est appelé à se prononcer sur la proposition de fusion du conseil d'administration, et, plus particulièrement, à faire savoir si, à son avis, le rapport d'échange est "ou non raisonnable".

Le législateur précise cette tâche. Dans le cadre d'une fusion, l'expert-comptable externe vérifiera s'il y a eu des difficultés particulières pour l'évaluation, identifiera les méthodes d'évaluation suivies et vérifiera si ces méthodes sont appropriées. De plus, il doit mentionner les valeurs auxquelles ces méthodes conduisent et l'importance relative des méthodes.

3° Transformation – changement de forme juridique : articles 777 et 788

Ici, la mission de l'expert-comptable externe, désigné par l'organe de direction, est plus limitée : il fait rapport sur l'état résumant la situation active et passive, rédigé par l'organe de direction, et doit vérifier s'il n'y a pas eu surestimation de l'actif net.

Le rapport est une condition de validité de la transformation. Le rapport est communiqué dans la convocation aux actionnaires.

4° Augmentation de capital

a. Emission en dessous du pair comptable : article 582

Ici aussi, l'expert-comptable

externe désigné par le conseil d'administration intervient pour certifier que les informations financières et comptables sont fidèles et suffisantes pour éclairer l'assemblée générale.

b. Emission en dehors du droit de préférence : article 596

Rapport ayant la même portée que pour l'émission en dessous du pair comptable.

5° Offre de rachat (art. 213 AR)

Dans ce cas de figure, tant l'expert-comptable externe que le conseil fiscal externe peuvent intervenir. Le rapport de l'offrant doit être accompagné de l'avis de l'expert-comptable ou du conseil fiscal sur la "pertinence au regard des critères d'évaluation usuellement retenus, de la (ou des) méthode(s) d'évaluation utilisée(s) par l'offrant pour évaluer la société et justifier le prix". Il doit également indiquer si "le prix sauvegarde ou non les intérêts des propriétaires de titres".

Il est clair que cette évaluation va bien plus loin que celle mentionnée dans les cas précédents : en effet, les intérêts des propriétaires des titres sont directement en jeu. Dans les cas précités, l'expert-comptable externe intervient à titre d'expert neutre – à l'instar du réviseur d'entreprises. Il ne défend pas les intérêts d'une partie déterminée, même s'il est désigné par le conseil d'administration. L'objet de sa mission est défini par la loi et dépend – comme indiqué ci-dessus – de la nature de l'opération juridique pour laquelle on demande son intervention.

L'idée qu'il intervient en tant qu'expert neutre dans ces opérations donne pleinement sens à la notion d'"indépendance" décrite dans la législation.

Cette remarque suscite deux autres réflexions.

Si l'expert-comptable ne s'acquitte pas de sa mission avec la compétence et l'indépendance qu'on

attend de lui, il lui sera demandé des comptes non seulement sur le plan disciplinaire pour violation de ses obligations professionnelles, mais également sur le plan légal en raison de la violation d'obligations légales. Dans ce cas, il pourra être tenu responsable envers ceux qui ont subi un dommage à cause de son manquement. Ceci implique que l'expert est responsable à l'égard des actionnaires, souscripteurs ou destinataires de l'offre de rachat par exemple. Le fait que le manquement ait été constaté dans le cadre de l'exécution du contrat d'entreprise conclu avec la société n'empêche pas la responsabilité directe envers les tiers : conformément à la jurisprudence constante de la Cour de cassation, l'exécution d'une obligation contractuelle peut également constituer un acte illégitime à l'égard de tiers.

Contrairement à ce qui est prévu pour les agents d'exécution en ce qui concerne une obligation de la société, il s'agit ici d'obligations que le législateur a introduites afin de protéger les parties visées. Par conséquent, il n'y a pas de raison d'appliquer la jurisprudence de la Cour de cassation en ce qui concerne la coexistence de la responsabilité.

Une deuxième réflexion est liée à l'actualité : en tout cas pour ce qui concerne les missions légales visées dans cet article, l'occasion est belle de mieux décrire ce qu'est l'indépendance de l'expert-comptable, en s'inspirant des prescriptions formulées à l'égard des réviseurs.

Finalement, il s'agit des mêmes questions, même si on est ici dans le contexte d'opérations spécifiques de sociétés. Bien que les règles légales actuellement en préparation concernant l'indépendance des réviseurs ne soient pas d'application en tant que telles, ces principes peuvent néanmoins être une source d'inspiration pour le contrôle de l'indépendance des experts-comptables, du moins dans le contexte de cet article.

3. L'expert-comptable externe prête assistance à un actionnaire

L'article 166 C. Soc. dispose que dans les sociétés où aucun commissaire n'a été nommé, chaque associé peut exercer individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle. "Il peut se faire représenter par un expert-comptable". Dans le projet de loi sur le "corporate governance" approuvé par la Chambre, on mentionne explicitement la possibilité de prêter assistance. L'article 385 prévoit des prescriptions particulières pour la société coopérative : ici aussi, les associés peuvent se faire représenter par un expert-comptable externe.

On retrouve une disposition comparable à l'article 194 selon lequel les liquidateurs déposent les comptes de la société liquidée au siège. Ici aussi, chaque associé a un droit individuel d'investigation et peut se faire assister par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe. Ni l'article 385 ni l'article 194 ne seront modifiés par le projet de loi susmentionné.

On peut se demander si l'expert-comptable externe peut, dans le cadre de l'exécution de ces missions, préparer le terrain pour l'actionnaire qui l'a désigné. En effet, il est au service de cet actionnaire et est rémunéré par ce dernier. Selon moi, il convient de répondre à cette question par la négative. Même en tant que représentant ou conseil fiscal d'un associé, l'expert-comptable reste le professionnel indépendant dont les obligations, notamment en termes d'indépendance, sont définies par la loi. Le fait qu'il agisse comme "représentant" d'un actionnaire signifie seulement que ses actes peuvent être

attribués à l'actionnaire, en d'autres termes comme si l'actionnaire avait posé lui-même les actes de contrôle. Ses actes n'engagent que cet actionnaire et non la société. Il ne faut pas en déduire une autorisation particulière pour agir en qualité d'"avocat" de cet actionnaire.

Si on analyse de près la nature de cette mission telle qu'elle est formulée actuellement dans la loi et à la lumière de l'obligation générale d'indépendance, elle consiste uniquement à prêter assistance à l'actionnaire en tant qu'expert dans l'exercice de ses pouvoirs d'investigation. Cette compétence doit être exercée de manière professionnelle, objective et donc indépendante. La défense des droits de l'actionnaire ne relève pas de l'exercice des "pouvoirs d'investigation et de contrôle". Aussi, une procuration pour représenter l'actionnaire ne peut porter préjudice à la disposition légale contraignante de l'article 31, 2°, en vertu de laquelle l'expert-comptable externe est tenu d'adopter une attitude indépendante.

4. L'expert-comptable externe en tant qu'expert judiciaire

L'expert-comptable intervenant comme expert judiciaire le fait naturellement en toute neutralité et ne fait que servir la vérité.

Conclusion

L'expert-comptable externe et le conseil fiscal externe sont des titulaires de professions libérales qui, dans le cadre de contrats de louage de services, mettent leur compétence et leur savoir à la disposition

de leur donneur d'ordre. Sans préjudice de la question de savoir qui est le donneur d'ordre, ils resteront, en tout cas, tenus d'exercer leur mission de manière objective, professionnelle et indépendante. Bien que la portée de leur mission varie fortement selon les cas de figure – quatre hypothèses de base ont été identifiées – son essence même est constante. Ils doivent agir de manière neutre et objective. Ils sont au service de leurs donneurs d'ordre, tout en respectant les règles de leur profession et du domaine pour lequel ils se présentent au public en tant qu'experts.

Notes

- ¹ Voyez art 35, in fine L. 22 avril 1999.
- ² Art 28, §1, alinéa 1. L.
- ³ Cette prescription est formulée indirectement à l'art 28, §2 se rapportant aux tâches de l'Institut. Compte tenu des dispositions de l'art. 31, 2°, on peut néanmoins considérer que les mêmes normes sont d'application en ce qui concerne l'exercice des activités.
- ⁴ Visé à l'article 58, alinéa 3.
- ⁵ Directive du 4 décembre 2001, JOCE 28 décembre 2001, L. 344/76, modifiant notamment l'article 6 de la Directive 91/308.
- ⁶ Voyez article 10, AR du 1er mars 1998; voir p. 52, rapport annuel 2000
- ⁷ Art. 13, AR 1er mars 1998