

2000-2001

Rapport Annuel

CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Boulevard Albert II 16 1000 Bruxelles
Tél.02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Boulevard Albert II 16 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Composition du Conseil supérieur des
Professions économiques ¹ (2000 – 2006)

Président : M. Jean-Paul Servais

Membres :

- M. Guy Keutgen
- M. Pierre-Armand Michel
- M. Kris Peeters
- Mme Lieve Pieters
- M. Jean-Luc Struyf
- Mme Bergie Van Den Bossche

1. Arrêté royal du 12 août 2000 portant désignation des membres du Conseil supérieur des professions économiques (*Moniteur belge* du 9 septembre 2000, 1^{ère} Edition).

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Boulevard Albert II 16 1000 Bruxelles
Tél.02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Rapport d'activités du Conseil supérieur
des Professions économiques

CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Boulevard Albert II 16 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé en 1999 en remplacement du Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, lui-même créé en 1985.

Le Conseil supérieur a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Par « professions économiques », il faut entendre, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999, les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

Ces professions réglementées sont regroupées dans trois Instituts: l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), créé en 1953, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC), créé en 1985, et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés (IPCF), créé en 1991.

Cadre légal du Conseil supérieur des Professions économiques

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions économiques (en particulier article 54)
(*Moniteur belge* du 11 mai 2001, 2^{ème} Edition)

Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Révisorat d'Entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises (*Moniteur belge* du 28 juin 1994)

Arrêté royal du 12 août 2000 portant désignation des membres du Conseil supérieur des professions économiques (*Moniteur belge* du 9 septembre 2000, 1^{ère} Edition)

Le Conseil supérieur des Professions économiques est composé de 7 membres, nommés par le Ministre de l'Economie et le Ministre qui a les Classes moyennes dans ses attributions. Sa composition actuelle a été arrêtée en 2000 pour les six années à venir:

- Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE et MM. Guy KEUTGEN, Kris PEETERS et Jean-Luc STRUYF ont été nommés sur présentation du Conseil central de l'Economie ;
- Mme Lieve PIETERS et MM. Pierre MICHEL et Jean-Paul SERVAIS ont été nommés sur la présentation commune du Ministre de l'Economie, du Ministre de l'Agriculture et des Classes moyennes et du Ministre des Finances.

M. Jean-Paul SERVAIS a été nommé président du Conseil supérieur des Professions économiques pour le même terme de six ans.

Cet arrêté royal étant entré en vigueur le 1^{er} septembre 2000, le rapport annuel du Conseil supérieur couvre une période d'un an se terminant le 31 août 2001.

*
* *

Le secrétariat scientifique est composé de Mme Catherine DENDAUW et de M. Christoph VAN DER ELST (engagé à temps partiel).

1. Objectifs poursuivis par le Conseil supérieur en 2000-2001

Depuis 1985, le Conseil supérieur est amené à examiner, dans le cadre de ses activités, les projets de textes légaux, réglementaires et normatifs relatifs aux différentes professions économiques.

Depuis leur installation au début de la période sous revue, les membres du Conseil supérieur souhaitent en particulier examiner le fondement des dispositions proposées, leur cohérence, pour les professionnels concernés, avec les autres textes légaux, réglementaires et normatifs dans lesquels les dispositions proposées sont destinées à s'intégrer.

Le Conseil supérieur veille par ailleurs que ses travaux soient systématiquement menés à la lumière du respect des intérêts des tiers en général.

En outre, dans le cadre du rapprochement des professions souhaité par les Instituts et soutenu par le législateur dans le cadre de ses travaux parlementaires de 1999, le Conseil supérieur est amené à examiner la cohérence des textes soumis pour avis avec les dispositions légales, réglementaires et normatives des autres composantes des professions économiques.

Le Conseil supérieur s'est également fixé comme objectif, dans le cadre de la motivation des avis émis, de contribuer à offrir une valeur ajoutée certaine dans le débat de manière à permettre aux Ministres compétents ou aux Instituts de prendre des positions en connaissance de cause.

A cet effet, une comparaison avec les règles en vigueur au niveau international, celles adoptées par d'autres Etats membres de l'Union européenne ou d'autres normalisateurs de référence et situés en dehors de l'Union européenne est intégrée dans les avis du Conseil supérieur, lorsque cette comparaison contribue, soit à étayer la motivation d'une prise de position, soit à nuancer des prises de positions qui pourraient conduire les Ministres compétents ou des Instituts à prendre en considération certaines tendances observées au niveau international.

De même, lors de leur entrée en fonction, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques ont souhaité articuler les objectifs du Conseil supérieur autour de deux piliers :

- un axe de développement des activités du Conseil supérieur dans le cadre du soutien à la promotion de la visibilité des professions économiques ;
- un axe ayant pour objectif d'identifier comment le Conseil supérieur peut avoir une valeur ajoutée en matière d'intégrité, de déontologie,... des membres des différentes professions économiques.

Activités déployées par le Conseil supérieur dans le cadre du soutien à la promotion de la visibilité des professions économiques

L'article 54 de loi de 22 avril 1999 donne au Conseil supérieur pour mission de contribuer à ce que les missions que la loi confie aux réviseurs d'entreprises, aux experts-comptables, aux conseils fiscaux, aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Ceci implique pour le Conseil supérieur la promotion de la visibilité des activités des professions économiques.

Le Conseil supérieur ne souhaite toutefois pas limiter ses activités au rôle qu'il est appelé à jouer en tant qu'organe créé par le législateur et chargé d'assurer une cohérence en termes de développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques. En effet, il est également important, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que celui-ci joue un rôle d'accompagnement dans la vie des Instituts en contribuant à un renforcement de la visibilité de ceux-ci.

Le Conseil supérieur souhaite également insister sur le rôle actif qu'il a à jouer dans les milieux académiques et scientifiques dans la mesure où on constate aujourd'hui que le droit des comptables et l'audit ne sont pas encore suffisamment perçus comme des matières ayant leurs lettres de noblesse. Force est aussi de constater combien il y a peu de recherche scientifique dans ces matières en Belgique alors qu'y développer une réflexion scientifique apporterait beaucoup à la meilleure perception du rôle à jouer par les professions économiques.

Le Conseil supérieur souhaite dès lors jouer un rôle d'aide à la réflexion scientifique pour arriver à dégager clairement les spécificités de chaque profession.

Même si les lois précitées du 22 juillet 1953 et du 22 avril 1999 fixent le cadre

général des différentes professions économiques, chaque profession doit pouvoir évoluer, sans porter atteinte toutefois aux spécificités propres aux autres professions économiques reconnues par le législateur.

Il appartient dès lors au Conseil supérieur de contribuer à veiller au respect des diversités et particularités de chaque profession, en tenant compte des missions spécifiques qui ont été confiées par le législateur à certaines professions. Deux exemples peuvent illustrer utilement ces positions: la responsabilité que l'on pourrait qualifier de «sociétaire» du réviseur d'entreprises non seulement vis-à-vis de la société mais également vis-à-vis des actionnaires ou des «*stakeholders*» ou encore la prise en considération des spécificités des missions confiées aux conseils fiscaux au travers de l'accès à la profession de ceux-ci.

Le Conseil supérieur a, dans le courant de l'exercice 2000-2001, reçu pour avis une note du Comité Inter-Instituts, créé en application de l'article 53 de loi du 22 avril 1999, contenant des «lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publicitaires par les professions économiques».

Une étude du cadre juridique belge mais également européen a été effectuée par le Conseil supérieur pour permettre aux trois Instituts de prendre des positions communes s'intégrant dans l'évolution observée actuellement en cette matière. Cet avis devrait être finalisé en début d'exercice 2001-2002.

Activités et initiatives visant à identifier la valeur ajoutée du Conseil supérieur en matière d'intégrité, de déontologie,... des membres des différentes professions économiques

Au cours de l'année écoulée, l'examen par le Conseil supérieur des exigences en matière de déontologie ou de changement de l'environnement professionnel,

dans les limites fixées par le législateur, l'a amené à souligner qu'il n'y a pas de voie absolue: l'autorégulation ne peut à elle seule résoudre tous les problèmes. Inversement, le recours à titre exclusif à des dispositions légales et réglementaires ne s'avère pas adéquat dans certaines circonstances. Un tel constat s'avère particulièrement pertinent dans le cadre de l'analyse de la délicate problématique de l'indépendance du commissaire.

Il convient à cet égard de souligner que la mise en place d'un organe tel que le Conseil supérieur (ayant pour vocation de soutenir la concertation entre les membres des professions économiques) a contribué au développement en Belgique de règles dites de «*soft law*» adéquates. Les structures propres aux Instituts et aux professions économiques qui y sont rattachées sont évidemment appelées à évoluer. Une réflexion fondamentale devra être faite à ce propos, notamment par le Conseil supérieur, dans les années à venir.

Le Conseil supérieur a également décidé de mettre sur pied des groupes de travail dans des matières dans lesquelles il pourrait apporter une valeur ajoutée.

Le but de ces groupes de travail n'est certainement pas de se préoccuper de l'organisation interne des Instituts, dans la mesure où pareille organisation relève très clairement de l'autonomie des Instituts et des professions libérales concernées.

L'objectif poursuivi à cet égard par le Conseil supérieur est tout autre: il consiste à envisager quelles sont les matières dans lesquelles une réflexion commune à toutes les parties concernées permettrait d'accélérer l'aboutissement des dossiers, notamment en permettant à des membres d'Instituts ou à des membres du staff de ces Instituts de participer à des réunions préparatoires, en vue d'apporter des éclaircissements pouvant contribuer à l'élaboration des avis du Conseil supérieur.

Dans cette perspective et selon la matière traitée, les groupes de travail appelés à être mis sur pied progressivement seront des groupes dits «bilatéraux» (en ce sens qu'ils associeront des représentants de l'Institut concerné et du Conseil supérieur) ou «multilatéraux» s'il s'agit de groupes associant des représentants de différents Instituts intéressés par le thème de réflexion appelé à être débattu, en termes techniques, au sein de ce groupe de travail.

Il est cependant évident que seul le Conseil supérieur, en formation plénière, est compétent pour approuver, le cas échéant, des projets d'avis ou de recommandations émanant du Conseil supérieur.

La mise sur pied de ces groupes de travail a contribué à renforcer la visibilité du Conseil supérieur des Professions économiques et ce conformément à l'objectif que s'étaient fixés les membres du Conseil supérieur lors de leur mise en place. Ce renouveau est essentiel car la participation des représentants des Instituts et des professionnels à cette réflexion devrait contribuer au dégagement d'une véritable «valeur ajoutée».

Outre la création de groupes de travail regroupant des représentants du Conseil supérieur et d'un (ou de plusieurs) Instituts, le Conseil supérieur a également souhaité créer des groupes de travail internes du Conseil supérieur.

La création de ces groupes de travail a permis d'améliorer sensiblement le mode de fonctionnement des réunions plénières du Conseil supérieur lorsque des matières à l'ordre du jour concernent des problématiques complexes ou à forte teneur technique. Un tel groupe de travail a notamment été mis sur pied dans le courant de l'année 2000 pour aborder la problématique de l'accès à la profession des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux.

2. Avis émis par le Conseil supérieur des Professions économiques

Le Conseil supérieur a été appelé à se prononcer sur les avant-projets de lois et d'arrêtés royaux suivants, relatifs aux différentes professions économiques :

- l'avant-projet de loi visant à renforcer les règles en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises¹ (avis du 19 février 2001) ;
- l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (avis du 17 mai 2001) ;
- les deux avant-projets d'arrêtés royaux visant à transposer en droit belge la directive 89/48/CEE pour les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés (avis du 17 mai 2001) ;
- l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques sur la base de l'expérience professionnelle (avis du 17 mai 2001) ;
- l'avant-projet d'arrêté royal fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et des «comptables-fiscalistes agréés» (avis du 20 juin 2001).

2.1. Avis du Conseil supérieur en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises

A la demande du Ministre de la Justice, le Conseil supérieur des professions économiques a rendu un avis portant entre autres sur les dispositions suivantes de l'article 3 de l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres et de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes publiques d'acquisition :

«L'article 133, alinéa 1^{er}, du [code des sociétés] est complété comme suit :

«Jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leur mandat de commissaire-réviseur, ils ne peuvent accepter aucun mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle ils ont été nommés au poste de commissaire-réviseur, ni auprès de sociétés liées à cette dernière.

Les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants lorsque la société dont ils vérifient les comptes ou une société liée à cette dernière a bénéficié d'une ou de plusieurs prestations, autres que les prestations de

contrôle, de vérification et de correction ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire-réviseur, accomplies par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration.»

D'une manière synthétique et au vu des différents développements en cours et constatés au niveau international et à l'étranger, le Conseil supérieur a mis l'accent sur les éléments suivants :

- *En ce qui concerne l'alinéa premier de l'article 3 de l'avant-projet, le Conseil unanime soutient l'idée de prévoir, en droit belge, une période dite de «viduité» de deux ans au cours de laquelle le réviseur, après la fin de son mandat de commissaire, ne peut accepter aucun mandat d'administrateur ou de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle il a été nommé au poste de commissaire ni auprès de sociétés liées à cette dernière. La disposition en projet présente en effet le grand avantage de prévoir à cet effet des règles strictes d'indépendance du commissaire, que ce soit pendant l'exercice de son mandat de commissaire ou pendant la période de deux ans s'écoulant à partir de la fin de son mandat (qu'il soit ou non encore membre de l'Institut des Réviseurs d'entreprises).*

Le Conseil supérieur a effectué à ce propos sur une étude comparative permettant d'identifier la situation actuelle en Belgique, au niveau européen, en France, en Allemagne, au niveau international et aux Etats-Unis².

- *En ce qui concerne le deuxième volet des dispositions de l'article 3 de l'avant-projet (appelé à compléter l'alinéa 1^{er} de l'article 133 du Code des sociétés), les membres unanimes du Conseil considèrent qu'il convient de renforcer les règles en vigueur en matière d'incompatibilités d'activités avec les fonctions de commissaire (-réviseur) .*

– Madame VAN DEN BOSSCHE et Monsieur STRUYF soutiennent l'ensemble des dispositions de l'avant-projet car elles répondent à leurs exigences d'indépendance requises par les missions publiques exercées dans l'intérêt général. Ces mêmes membres souhaitent, par ailleurs, que le concept de «liens de collabo-

1. Avis relatif à l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres et de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes publiques d'acquisition.

2. Cette étude a été annexée à l'avis émis par le Conseil supérieur des Professions économiques.

ration, sous l'angle professionnel» soit mieux défini.

- Eu égard aux développements en cours au niveau international et à l'étranger, il convient d'éviter de figer dans des seules dispositions légales un régime absolu d'incompatibilités de fonctions, autres que celles confiées par la loi au commissaire. Madame PIETERS, Messieurs KEUTGEN, MICHEL et SERVAIS sont dès lors d'avis que le dispositif devrait être aménagé de manière à mettre sur pied un dispositif combinant des dispositions légales et un arrêté royal d'exécution et à même de pouvoir être adapté, le cas échéant et de manière adéquate, à un environnement européen et international mouvant.
- Monsieur PEETERS est d'avis que, dans l'attente des développements internationaux et étrangers précités, il convient de souligner que la transparence est déjà assurée par les dispositions actuelles de l'article 134, § 4 du Code des sociétés. Le respect de cette disposition pourrait être renforcé par une initiative législative visant à obliger le commissaire à indiquer, dans son rapport, d'une part, qu'il a attiré l'attention des organes de gestion (ayant établi le rapport de gestion) sur les dispositions de l'article 134, § 4 et, d'autre part, que le rapport de gestion reprend, sur la base des constatations du commissaire, les mentions prévues par ce même article 134, § 4.

Depuis l'adoption de cet avis du Conseil supérieur des Professions économiques, le projet de loi a été déposé à la Chambre des Représentants (*Doc. Parl*, Chambre, SO 2000-2001, 1211/001). Il convient de souligner que l'avis du Conseil supérieur a été suivi en ce qui concerne l'avis unanime relatif au premier alinéa de l'article 133 du Code des sociétés (période de validité) et que la position majoritaire du Conseil supérieur a pour l'essentiel été suivie en ce qui concerne le deuxième alinéa de l'article 133 du Code des sociétés (missions (in)compatibles avec celle de contrôle des comptes).

Dans le cadre d'un examen préliminaire des dispositions contenues dans le deuxième alinéa de l'article 3 du projet de loi, le Conseil supérieur sera également

consulté à propos de l'avant-projet d'arrêté royal qui devrait être pris en exécution de l'article 133 du Code des sociétés au cas où cette disposition serait adoptée par le législateur.

Enfin, le Président du Conseil supérieur a également été invité à être entendu dans le courant du mois de décembre 2001 dans le cadre des auditions de la Commission de la Chambre des Représentants chargée des problèmes en matière de droit commercial et économique qui se tiendront à la suite du dépôt le 23 avril 2001 à la Chambre du projet de loi précité.

2.2. Avis du Conseil supérieur en matière d'accès à la profession des experts-comptables et des conseils fiscaux

Depuis l'intégration, en 1999, des conseils fiscaux au sein de l'Institut des Experts-Comptables, l'Institut, appelé désormais l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, est régi par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (Titres II à V), qui remplace la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.

Dans ce cadre, le Ministre de l'Economie a soumis au Conseil supérieur des Professions économiques pour avis un avant-projet d'arrêté royal contenant des mesures d'exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales en matière d'accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Ce nouvel arrêté en projet devrait fixer les règles qui régiront à l'avenir l'accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal dont les conditions générales sont fixées par l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales :

- en ce qui concerne les experts-comptables, l'avant-projet avait pour objet de reprendre les dispositions anciennes qui régissent depuis 1985 l'accès à la profession d'expert-comptable et d'adapter, le cas échéant, certaines dispositions antérieures ;
- en ce qui concerne les conseils fiscaux, l'avant-projet avait pour objet de fixer de nouvelles dispositions qui régiront l'accès à la profession de conseil fiscal.

D'une manière générale, on relèvera sept éléments fondamentaux que le Conseil supérieur a estimé important dans le cadre du traitement de cette problématique :

- l'assurance de la qualité professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux ;
- la prise en considération des formations antérieures des candidats à l'examen d'admission ;
- l'octroi de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission ;
- la prise en considération des spécificités des différentes professions tout en maintenant une volonté de rapprochement entre les Instituts ;
- les compétences et les moyens de la Commission du stage ;
- l'ouverture de l'Institut vers le monde académique ;
- les conséquences de la déclaration de Bologne.

Ceci a amené le Conseil supérieur à adopter un avis unanime préconisant :

- un élargissement des matières couvertes par l'examen d'admission de manière à prendre en considération les spécificités au niveau de la formation des conseils fiscaux ;
- la mise en place d'un système effectif et objectif de dispenses pour toutes les personnes visées par l'article 19, alinéa 1^{er}, 3^o de la loi du 22 avril 1999 qui souhaite présenter l'examen d'admission, différant selon que le diplôme du récipiendaire est de niveau universitaire (ou assimilé) ou du niveau de l'enseignement supérieur de type court ;
- une révision fondamentale des compétences de la Commission du stage de l'IEC.

Il s'agit d'une évolution fondamentale qui devrait améliorer la visibilité et la perception qu'auront les tiers de la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal, tout en assurant la sécurité juridique voulue que ce soit en termes de qualité de la formation ou de la couverture des matières couvertes par le stage.

D'une manière générale, on relèvera que l'avis du Conseil supérieur contribue largement au débat et aux attentes des tiers en général en proposant des adaptations quant aux matières couvertes par l'examen d'admission (ci-après 2.2.1.), des modalités pratiques d'octroi de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission (ci-après 2.2.2.) et une révision des compétences de la Commission du stage (ci-après 2.2.3).

2.2.1. *Matières couvertes par l'examen d'admission*

Le Conseil supérieur a proposé dans le cadre de son avis de scinder le droit fiscal en huit matières de manière à prendre en considération les spécificités de la profession de conseil fiscal³.

La proposition du Conseil supérieur de scinder le droit fiscal en huit matières pour les conseils fiscaux entraîne une augmentation des matières à présenter pour les experts-comptables, compte tenu des missions conférées aux experts-comptables et aux conseils fiscaux, telles que définies respectivement sous les articles 34 et 38 de la loi du 22 avril 1999.

Pour éviter d'alourdir l'examen d'entrée des experts-comptables, le Conseil supérieur a proposé deux autres mesures visant à contrebalancer cette augmentation de matières à présenter:

- ajout de modalités pratiques qui assureront l'octroi effectif de dispenses pour tous les candidats qui présenteront l'examen d'admission;
- octroi d'un délai supplémentaire laissé aux experts-comptables pour réussir certaines matières fiscales.

Eu égard à la différence de la portée des activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal, telles que définies sous les articles 34 et 38 de la loi du 22 avril 1999 relatives aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur s'est interrogé sur l'opportunité –voire la nécessité– de revoir le libellé de cette matière pour tenir compte des spécificités de chaque profession.

Deux approches ont été proposées par le Conseil supérieur dans le cadre du problème posé par la matière «normes juridiques et professionnelles» à la suite de l'intégration des conseils fiscaux dans l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

Le Conseil supérieur tient à souligner que la reformulation éventuelle proposée de certaines matières faisant partie de l'examen d'admission des candidats experts-comptables au stage n'a pas pour objectif de modifier d'une manière ou d'une autre la portée des dix-sept matières reprises précédemment sous l'article 3, § 1^{er} de l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable.

Seule la subdivision de la matière «droit fiscal» en huit matières différentes doit par conséquent, de l'avis du Conseil supérieur, être considérée comme un changement quant au fond des dispositions antérieures.

2.2.2. *Modalités pratiques d'octroi de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission*

Dans le cadre de la révision des dispositions relatives à l'accès à la profession des experts-comptables et à la mise en place de dispositions similaires applicables aux conseils fiscaux, les modalités permettant à tous les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux de bénéficier de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission précédant le début de stage doivent, de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques, être définies de manière plus précise.

Le Conseil supérieur a dès lors proposé dans son avis la mise en place d'un système de dispenses automatiques tenant compte de la diversité des formations qui peuvent entrer en ligne de compte pour l'examen d'entrée d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, assurant un traitement équilibré entre les diplômés délivrés, d'une part, par les universités et les établissements d'enseignement supérieur de type long et, d'autre part, ceux délivrés par les établissements d'enseignement supérieur de type court.

Outre la mise en place d'un système de dispenses systématiques, le Conseil supérieur propose la mise en place d'un système de «ruling» en ce qui concerne:

- la liste des formations et des établissements d'enseignements visés à l'article 19, 3^o de la loi du 22 avril 1999 ;
- les dispenses complémentaires dont bénéficieront certains établissements d'enseignement.

A cet effet, le Conseil supérieur propose de revoir fondamentalement l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

2.2.3. *Révision des compétences de la Commission du stage*

Antérieurement, la Commission du stage de l'IEC disposait de peu d'autonomie ; les membres du Conseil de l'IEC prenaient la plupart des décisions.

Le Conseil supérieur a proposé dans le cadre de l'examen de l'avant-projet d'arrêté royal:

- de revoir cette répartition des responsabilités de manière à asseoir l'autonomie de la Commission du stage, compte tenu de la mise en place d'un système effectif de dispenses ;
- de revoir les compétences de la Commission du stage en assurant une cohérence avec les pouvoirs de la Commission du stage de l'IRE de manière à permettre un éventuel rapprochement des Instituts.

*
* *

En date du 1^{er} septembre 2001, le projet d'arrêté royal est en cours d'examen par le Conseil d'Etat. Les Ministres compétents ont annoncé qu'ils soutenaient les propositions formulées par le Conseil supérieur dans son avis et qu'ils souhaitaient adopter le plus rapidement cet arrêté royal de manière à combler le vide juridique permettant aux personnes qui désirent porter le titre de conseil fiscal sans pour autant porter le titre d'expert-comptable d'entamer leur stage.

Au cas où l'avis du Conseil supérieur devait être suivi en matière d'introduction d'un système effectif de dispenses, le Conseil supérieur serait amené à être consulté par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux dans le courant de l'exercice suivant en matière des heures nécessaires aux personnes possédant un diplôme universitaire ou d'enseignement supérieur de type long pour bénéficier de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission.

2.3. *Avis du Conseil supérieur à propos des deux avant-projets d'arrêtés royaux visant à transposer en droit belge la directive 89/48/CEE relative à la reconnaissance mutuelle des diplômes et des formations professionnelles*

Le Ministre en charge des Classes moyennes a transmis au Conseil supérieur pour avis deux projets d'arrêtés royaux ayant pour objet de transposer en

3. Principes généraux du droit fiscal, impôt des personnes physiques, impôt des sociétés, taxe sur la valeur ajoutée, principes de droits d'enregistrement et de succession, principes de taxes régionales et locales, principes de droit fiscal européen et international et procédure fiscale.

droit belge, conformément aux dispositions de l'article 62 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, la directive 89/48/CEE relative à la reconnaissance mutuelle des diplômes et des formations professionnelles.

Le Conseil supérieur n'a pas formulé de commentaire particulier quant au fond dans la mesure où les avant-projets d'arrêtés royaux transposent en tant que telle la directive européenne 89/48/CEE.

Le Conseil supérieur a cependant souhaité attirer l'attention sur le fait qu'il est peu judicieux que cette transposition se fasse dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (article 2, 4°) pour les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux alors que pour les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés la disposition est intégrée dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a dès lors proposé dans son avis d'intégrer cette nouvelle disposition dans la loi du 22 avril 1999 pour les différentes professions économiques visées par ladite loi.

Par ailleurs, le Conseil supérieur a fait remarquer qu'il existe un lien entre l'avant-projet d'arrêté royal visant à transposer la directive 89/48/CEE pour les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux et l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession des experts-comptables et/ou des experts-comptables (voir ci-dessus 2.2.).

Le Conseil supérieur a dès lors proposé de veiller à une cohérence entre les dispositions contenues dans les deux arrêtés royaux. Ceci devrait nécessiter le traitement conjoint des deux arrêtés royaux sous peine d'incohérences potentielles.

Depuis l'avis émis par le Conseil supérieur le 17 mai 2001, cette directive européenne a été modifiée par la directive 2001/19/CE publiée dans le Journal officiel des Communautés européennes du 31 juillet 2001.

Le Conseil supérieur propose par voie de conséquence de modifier l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis de manière à publier une disposition cohérente avec les nouvelles dispositions contenues dans la directive 89/48/CEE. Des

contacts ont été pris en ce sens avec le Ministère des Classes moyennes.

2.4. Avis du Conseil supérieur relatif à l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques sur la base de l'expérience professionnelle

Le Ministre de l'Economie a transmis au Conseil supérieur pour avis un avant-projet d'arrêté royal visant à permettre aux personnes physiques ayant une expérience professionnelle de 15 ans d'obtenir le titre de conseil fiscal.

L'arrêté royal en projet vise à permettre à une nouvelle catégorie de personnes de bénéficier de mesures transitoires permettant l'obtention du titre de « conseil fiscal ». L'arrêté royal du 4 mai 1999 pris en exécution de l'article 60, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 permettait en effet déjà à deux catégories de personnes de bénéficier de mesures transitoires :

- les experts-comptables qui peuvent démontrer qu'ils possèdent une expérience professionnelle de 5 ans au minimum dans les matières fiscales couvertes par l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 ;
- quiconque pouvant démontrer qu'il possède une expérience professionnelle de 5 ans au minimum dans les matières fiscales couvertes par l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 dans la mesure où il dispose par ailleurs d'un des diplômes énumérés dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

Le Conseil supérieur a confirmé l'avis qu'il a émis en avril 1999 – qui à l'époque n'avait pas été suivi par le Gouvernement – qu'il était favorable à la mise en place d'un système de reconnaissance du titre de conseil fiscal à des personnes ayant une longue expérience professionnelle sans posséder les diplômes prévus par la loi du 22 avril 1999.

Au-delà de la confirmation de la position antérieure prise par le Conseil supérieur, celui-ci a par ailleurs souhaité attirer l'attention du Ministre compétent sur le fait qu'il ne peut y avoir de discrimination entre des candidats ayant introduits un dossier dans le cadre de la procédure définie sous l'article 60, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 (et son arrêté royal d'exécution du 4 mai 1999) et ceux visés par l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Le Conseil supérieur propose par conséquent au Ministre compétent de revoir la formulation de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis de manière à s'assurer que la troisième catégorie de personnes visées par cet avant-projet d'arrêté royal ne fasse l'objet – dans certains cas – d'une discrimination.

2.5. Avis du Conseil supérieur à propos de l'avant-projet d'arrêté royal fixant les modalités de l'examen pratique d'aptitude des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés

Le Ministre en charge des Classes moyennes a demandé au Conseil supérieur des Professions économiques de donner un avis à propos de l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés.

De l'avis du Conseil supérieur, cet avant-projet d'arrêté royal améliorera la transparence des modalités liées à l'accès à la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé.

Le Conseil supérieur a émis peu de remarques quant au fond même s'il propose d'élargir le nombre de matières sur lequel porte l'examen pratique d'aptitude en ajoutant les principes de gestion financière. En effet, dans la mesure où les stagiaires comptables agréés ou les stagiaires comptables-fiscalistes agréés ont été chargés au travers de l'article 51, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions fiscales d'assister les nouvelles entreprises dans l'élaboration de leur plan financier, il semble indispensable de l'avis du Conseil supérieur qu'un contrôle soit effectué sur la connaissance des candidats comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés en matière de gestion financière.

En outre, le Conseil supérieur propose d'ajouter une disposition précisant les modalités à suivre par le comptable agréé qui souhaiterait par la suite pouvoir porter le titre de comptable-fiscaliste agréé (dispense totale de stage ou réduction de la durée du stage, en fonction de l'expérience du comptable agréé, nouvel examen pratique d'aptitude (écrit et/ou oral) portant en particulier sur les matières fiscales dont serait chargée la Commission du stage).

3. Contribution au processus normatif au niveau européen

Le Président du Conseil supérieur des Professions économiques a participé, aux côtés d'un délégué du Ministère de l'Economie et d'un représentant de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, aux différentes réunions du «*Committee on Auditing*» institué par la Commission européenne et chargé de procéder à un échange de vues au niveau européen les évolutions attendues de la profession.

Au cours de la période sous revue, le *Committee on Auditing* a examiné en particulier la problématique de l'indépendance du contrôleur légal des comptes, domaine dans lequel le Conseil supérieur a pu mettre à profit les informations collectées dans le cadre de l'avis qu'il a été appelé à remettre au Ministre de la Justice dans le cadre de l'avant-projet de loi visant à modifier l'article 133 du Code des sociétés.

4. Travaux en cours

Durant les derniers mois de l'exercice sous revue, le Conseil supérieur a reçu différents documents pour avis qui devraient être examinés lors des réunions du Conseil supérieur du premier trimestre de l'exercice 2001-2002, à savoir :

- l'avant-projet d'arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés (en projet) relatif à l'indépendance du réviseur d'entreprises ;
- le document du Comité Inter-Instituts relatif aux «Lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publiques par les professions économiques» ;
- les propositions de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés en matière de plan financier (sous l'angle de la loi du 22 avril 1999) ;
- le projet de document de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalis-

tes agréés, intitulé «Première consultation «Pro deo» – Loi du 22 avril 1999» ;

- le projet de modification des normes sur le contrôle des apports en nature et des quasi-apports applicable aux réviseurs d'entreprises.

Dans le courant de l'exercice 2001-2002, le Conseil supérieur mettra par ailleurs sur pied un ou plusieurs groupes de travail, regroupant des représentants du Conseil supérieur et des Instituts, chargés de problématiques particulières.

Les premiers groupes de travail qui se réuniront avec les représentants des différents Instituts aborderont, d'une part, la problématique du comportement des professions économiques face au blanchiment des capitaux et, d'autre part, la problématique de la publicité permise par les membres des professions économiques.

5. En conclusion

Au cours de l'exercice 2000-2001, le Conseil supérieur a été amené à contribuer aux débats actuels qui devraient entraîner des évolutions fondamentales au sein des professions économiques, en rendant un avis en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises mais également en prenant position dans les dispositions relatives à l'accès à la profession des experts-comptables, des

conseils fiscaux, des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés.

Cette attitude proactive du Conseil supérieur lui a permis de contribuer à l'analyse, pour chacune des professions économiques, de l'évolution souhaitable du cadre légal et réglementaire et des règles déontologiques et professionnelles y afférentes.

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Boulevard Albert II 16 1000 Bruxelles
Tél.02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

annexe I

C *omptes annuels*

relatifs à l'exercice 1/09/2000 – 31/08/2001

	EUR	BEF
Membres		
– Jetons de présence	6.073,39	245.000
– Frais de déplacement	531,48	21.440
Rémunérations (et cotisations sociales et frais divers y afférents)	107.408,15	4.332.834
Frais de publication et traduction	11.192,44	451.502
Frais de bureau	4.855,61	195.875
Frais de mobilier et de bureautique	3.462,45	139.675
Frais de représentation	1.942,39	78.356
Frais de déplacement (réunions CE,..)	3.540,39	142.819
Frais de fonctionnement divers		
– Abonnements revues et journaux	1.965,52	79.289
– Acquisition de livres	170,33	6.871
– Activités et frais divers	0,00	0
– Frais de fonctionnement comptes bancaires	116,44	4.697
TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	141.258,61	5.698.358
COUVERTURE (5.698.358 BEF)		
Contribution IRE	47.086,20	1.899.453
Contribution IEC	47.086,20	1.899.453
Contribution IPCF	47.086,20	1.899.453

Partie I : lignes de force
Partie II : avis
**Partie III : analyse en droit comparé
et en droit international**

annexe II

Partie I : lignes de force

la demande du Ministre de la Justice, le Conseil supérieur des professions économiques a rendu l'avis suivant et portant entre autres sur les différentes dispositions de l'article 3 de l'avant-projet de loi précité. Les lignes de force de cet avis peuvent être présentées comme suit et tiennent compte de différents développements en cours et constatés au niveau international et à l'étranger.

En ce qui concerne l'alinéa premier de l'article 3 de l'avant-projet, le Conseil unanime s'est prononcé de la manière suivante.

- Le Conseil soutient l'idée de prévoir, en droit belge, une période dite de «viduité» de deux ans au cours de laquelle le réviseur, après la fin de son mandat de commissaire, ne peut accepter aucun mandat d'administrateur ou de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle il a été nommé au poste de commissaire ni auprès de sociétés liées à cette dernière. La disposition en projet présente en effet le grand avantage de prévoir à cet effet des règles strictes d'indépendance du commissaire, que ce soit pendant l'exercice de son mandat de commissaire ou pendant la période de deux ans s'écoulant à partir de la fin de son mandat (qu'il soit ou non encore membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises).

- De l'avis du Conseil, la notion de «fonction» devrait faire l'objet de plus de précisions. Le Conseil recommande à cet égard de compléter les termes «toute autre fonction» (repris dans l'avant-projet de loi) par les termes «de nature équivalente».
- Dans cette même perspective, il conviendrait de préciser que l'adaptation de l'alinéa 1^{er} de l'article 133 du Code des sociétés ne peut avoir pour conséquence que cet alinéa s'applique également à toute personne ayant conclu un contrat de travail avec le commissaire entrant dans le champ d'application de la période précitée de viduité.
- Le champ d'application relatif aux entités auprès desquelles le commissaire avait été nommé (ou des entités liées à ces dernières) devrait concerner non pas uniquement les seules «sociétés» visées par le Code des sociétés mais les «entreprises» au sens de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.
- Un régime adéquat de contrôle de la mise en œuvre de ces dispositions et des sanctions de leur non-respect doit être mis sur pied. Ceci implique, conformément aux recommandations internationales et étrangères existant en la matière, que les instances com-

pétentes à cet effet soient à tous les degrés de la procédure de surveillance et de contrôle notamment disciplinaire, composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux instituts des professions économiques.

Enfin, il conviendrait de veiller à la concordance linguistique des versions françaises et néerlandaises. Dans cette perspective, il s'indiquerait de supprimer, dans la version française, les termes «au sein de la société».

*
* *

En ce qui concerne le deuxième volet des dispositions de l'article 3 de l'avant-projet (appelé à compléter l'alinéa 1^{er} de l'article 133 du Code des sociétés, les membres unanimes du Conseil considèrent qu'il convient de renforcer les règles en vigueur en matière d'incompatibilités d'activités avec les fonctions de commissaire (-reviseur).

Madame Van den Bossche et Monsieur Struyf soutiennent l'ensemble des dispositions de l'avant-projet car elles répondent à leurs exigences d'indépendance requises par les missions publiques exercées dans l'intérêt général. Ces mêmes membres souhaitent, par ailleurs, que le concept de «liens de collaboration, sous l'angle professionnel» soit mieux défini.

Madame Pieters, Messieurs Keutgen, Michel et Servais sont d'avis que le dispositif devrait être aménagé de la façon suivante et ce afin de pouvoir démontrer toute son efficacité. Eu égard aux développements en cours au niveau international et à l'étranger, il convient en effet d'éviter de figer dans des seules dispositions légales un régime absolu d'incompatibilités de fonctions autres que celles confiées par la loi au commissaire (-reviseur).

Dans cette perspective, il serait souhaitable de mettre sur pied un dispositif combinant des dispositions légales et un arrêté royal d'exécution et à même de pouvoir être adapté, le cas échéant et de manière adéquate, à un environnement européen et international mouvant.

- Le projet de loi devrait dès lors consacrer le principe de l'incompatibilité avec la mission de commissaire (-reviseur) de l'exercice par ce même réviseur de fonctions au sein de la société dont il contrôle les comptes ou de sociétés liées et qui soient de nature à mettre en cause son indépendance. La liste précise des fonctions incompatibles serait arrêtée dans un arrêté royal à délibérer en conseil des ministres et à prendre, après consultation du Conseil supérieur des Professions économiques, dans un délai ne dépassant pas six mois après l'entrée en vigueur de la loi en projet. L'exposé des motifs de la loi en projet pourrait au demeurant reprendre une liste non exhaustive de fonctions dont on peut penser qu'exercées simultanément avec celle de commissaire elles seraient de nature à compromettre clairement l'exercice indépendant de cette dernière. Un tel dispositif permettra, dans un environnement économique aussi ouvert que l'économie belge, de tenir compte des nombreux développements constatés à l'heure actuelle au niveau européen et dans de nombreux autres pays;

- Dans cette même optique de transparence, il conviendrait de renforcer les dispositions de l'article 134 §§ 2 et 4 du Code des sociétés en matière de publication des honoraires des réviseurs et relatives à des prestations exceptionnelles ou à des missions particulières ne rentrant pas dans le cadre de son mandat de commissaire. Conformément aux recommandations internationales existant en la matière, il serait souhaitable que le législateur prévienne de telles obligations de publicité pour l'ensemble des émoluments pour lesquels le réviseur est rémunéré (avec une ventilation selon que les prestations sont ou non effectuées dans le cadre du mandat de commissaire) ;

- Tout comme pour le premier volet de l'article 3 de l'avant-projet, il convient de veiller à un meilleur respect des différentes dispositions en projet. Il importe, à cet égard, que les instances compétentes à cet effet soient, à tous les degrés de la procédure de surveillance et de contrôle notamment dis-

ciplinaire, composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux instituts des professions économiques ;

- Enfin, ces mêmes membres tiennent à souligner qu'il importe de s'interroger sur le champ d'application rationae personae d'un tel régime, eu égard aux règles de droit européen et de droit international privé.

Monsieur Peeters est d'avis que, dans l'attente des développements internationaux et étrangers précités, il convient de souligner que la transparence est déjà assurée par les dispositions actuelles de l'article 134 § 4 du Code des sociétés qui prévoient que «l'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de la mission ainsi que de la rémunération y afférente». Le respect de cette disposition pourrait être renforcé par une initiative législative visant à obliger le commissaire à indiquer, dans son rapport, d'une part qu'il a attiré l'attention des organes de gestion (ayant établi le rapport de gestion) sur les dispositions de l'article 134 § 4 et d'autre part que le rapport de gestion reprend, sur la base des constatations du commissaire, les mentions prévues par ce même article 134, § 4. Cette dernière disposition légale permet déjà de lier l'attribution de telles rémunérations à une obligation de publicité de la nature de la mission et de la rémunération y afférente et ce dans un document porté à la connaissance des tiers par voie de dépôt à la Banque nationale de Belgique.

Partie II : avis

1. Introduction

Conformément à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement, à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC), à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) ou à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF), à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal, de réviseur d'entreprises, de comptable et comptable-fiscaliste agréé soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Le Ministre de la Justice a, conformément aux dispositions légales, demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés et de 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.

L'avant-projet de loi comporte un article 3 visant à interdire que, jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leur mandat de commissaire, les réviseurs puissent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle on a été nommé au poste de commissaire-réviseur, ni auprès de sociétés liées à cette dernière. La disposition légale en projet précise également que l'indépendance du commissaire ne peut être respectée lorsque le réviseur, outre les prestations de contrôle, de vérification et

de redressement ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire, effectue également d'autres prestations de service pour la société dont il vérifie les comptes annuels ou pour une société liée à cette dernière.

Le Conseil supérieur des professions économiques a tenu à examiner les différentes questions qui lui étaient soumises à l'aune des multiples développements en cours et constatés tant au niveau international qu'à l'étranger. Dans cette perspective, la partie III du présent avis reprend une analyse fouillée, en droit comparé et international, des différents volets de l'avant-projet de loi soumis pour avis au Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur a également souhaité pouvoir replacer le débat afférent à l'indépendance du commissaire(-réviseur) dans son contexte national en rappelant la portée et le contenu non seulement des dispositions légales et réglementaires en vigueur en Belgique mais aussi de recommandations et avis émis antérieurement par différentes instances nationales. C'est ainsi que le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises a tenu à exprimer à plusieurs reprises ses préoccupations en la matière. Par la suite, le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et de l'expertise comptable a formulé à cet égard une recommandation¹. Depuis la publication de cette recommandation, il convient toutefois de souligner que de nouveaux développements sont intervenus, tant à l'étranger qu'au niveau international, et impliquent de procéder à un nouvel examen de la question en tenant compte de nouveaux paramètres. Ces développements concernent tant des initiatives nouvelles, en particulier de nature réglementaire, que des évolutions dans les faits.

1. Pour un commentaire, voy. Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et de l'expertise-comptable, «Recommandation relative à l'indépendance des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes», *Rapport annuel 1998-1999*, 34-35.

2. Etat des lieux en matière d'indépendance du commissaire(-reviseur)

Depuis que le débat sur le «corporate governance» occupe une position centrale tant dans la vie économique que dans les milieux académiques, la position de commissaire-reviseur fait l'objet d'une attention accrue. L'indépendance de ce dernier est une clef de voûte du renforcement de la confiance des marchés quant à l'information financière qui leur est transmise. La majorité des rapports (dont ceux publiés par la Fédération des Experts comptables Européens²) s'accordent au demeurant sur ce point³.

Cette indépendance est évaluée à un double niveau.

La position de commissaire-reviseur requiert d'abord une indépendance de jugement qui permet de s'assurer que le commissaire-reviseur a effectué correctement ses travaux de contrôle en toute objectivité à l'égard de l'entité contrôlée et des personnes y liées⁴.

L'indépendance est également liée à sa donne externe vis-à-vis du corps social. La position du commissaire-reviseur doit dès lors être conçue, dans l'ordre juridique, de telle manière que des tiers ne puissent mettre en cause l'objectivité du commissaire-reviseur.

*
* *

Les règles en matière d'objectivité du commissaire-reviseur portent dans la quasi-totalité des cas sur ce deuxième volet, à savoir les garanties «externes» en matière d'indépendance. La concrétisation de cette condition d'indépendance a fait l'objet de très nombreux débats au cours des cinq dernières années et qui ont donné lieu à de nouvelles réglementations ou recommandations en projet ou d'ores et déjà en vigueur.

Dans l'état actuel des textes légaux belges, la mission du reviseur est précisée, à titre principal, par différentes dispositions du Code des sociétés. L'article 133 du Code des sociétés reprend, en termes généraux, différents aspects liés à l'indépendance du reviseur.

En ce qui concerne la position du commissaire(-reviseur) vis-à-vis de la société au terme de son mandat, la loi règle exclusivement l'acceptation d'un mandat pendant l'exercice de sa mission révisorale ou après la fin de son mandat. Le commissaire ne peut, au cours de son mandat, accepter aucune autre tâche, mandat ou mission susceptible de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de ce mandat.

La même règle se retrouve explicitement à l'article 12, §3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui dispose qu'il est interdit au reviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission révisorale ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission, autre qu'une mission révisorale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci «qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission».

Dès la fin de sa mission, le commissaire(-reviseur) n'a plus d'autre obligation à respecter vis-à-vis de règles particulières, sauf s'il s'agit de règles généralement applicables en tant que commissaire-reviseur. Il convient en effet de souligner que l'acceptation d'une mission au terme de son mandat en tant que commissaire (-reviseur) dans une personne morale ne soit pas conciliable avec la position de commissaire dans d'autres personnes morales.

En d'autres termes, les dispositions légales et réglementaires en vigueur laissent toute latitude à un commissaire, après la fin de son mandat et démission au titre de membre de l'I.R.E. d'accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle il avait antérieurement été nommé au poste de commissaire, ou auprès de sociétés liées à cette dernière.

*
* *

2. Voy. notamment «Statutory Audit – Independence and Objectivity: Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession - Initial recommendations», document publié par la FEE en juillet 1998. Le point 1 de ce document met l'accent sur les concepts sous-jacents à l'indépendance.

3. Ceci a également et à nouveau confirmé dans le récent rapport de la «Securities and Exchange Commission», intitulé «Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements».

4. H. Olivier et V. Van De Walle, «Commissaire-reviseur: article 64bis», in *Commentaire du droit des sociétés*, Anvers, Kluwer, 1^{er} septembre 1996, ouvrage à feuillets mobiles, p. 4.

Le cumul d'autres fonctions effectuées pour la personne pour laquelle la mission révisorale est également exercée est, selon la réglementation actuelle, principalement soumise à une évaluation de fait.

En principe, il n'y a aucune interdiction d'exercer d'autres activités que le contrôle révisoral. L'article 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales autorise en effet le réviseur à exercer diverses activités ayant trait à la tenue d'une comptabilité. Il s'agit en outre de la vérification et du redressement de documents comptables, ou encore de missions d'expertise «dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises du point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques». La loi n'exclut pas a priori que ces tâches soient également exercées auprès de la personne morale dont les comptes sont révisés ou soumis à révision, pour autant toutefois que l'indépendance ou la dignité de la fonction conférée à la personne concernée ne risquent pas d'être mise en cause.

L'arrêté royal précité du 10 janvier 1994 complète cette disposition. L'article 7 de l'arrêté dispose en effet qu'il est interdit au commissaire(-réviseur) d'accepter ou de poursuivre une mission, une fonction ou un mandat «lorsque son accomplissement pourrait le placer dans une situation de conflit d'intérêts susceptible de porter atteinte à son indépendance dans l'opinion qu'il doit émettre».

Ce même arrêté reprend des règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisorale

Ces règles d'interdiction portent en premier lieu sur les positions qu'occuperaient le commissaire ou ses proches parents⁵ en tant qu'actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise, administrateur, gérant délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société dont il contrôle les comptes ou d'autres documents comptables⁶.

Le cumul de la mission révisorale avec d'autres fonctions au sein de la société dont les comptes sont contrôlés ou du groupe de sociétés liées fait l'objet de précisions reprises dans des dispositions légales et réglementaires complémentaires.

L'article 7bis de la loi précitée du 22 juillet 1953 et l'article 133 du Code des sociétés formulent, en termes généraux, l'interdiction de cumuler une mission révisorale avec d'autres activités pour le compte de la société ou du groupe de sociétés contrôlées ou à contrôler, lorsque la position d'indépendance est susceptible d'être mise en cause.

En outre, un régime spécial de transparence (précisé à l'article 134 § 2 du Code des sociétés) est appliqué à l'exécution de pareilles missions. Des missions particulières ne peuvent être rémunérées par des émoluments spéciaux que lorsque le rapport annuel fournit une justification quant à l'objet et à la rémunération de ces fonctions. Il s'ensuit que chaque «stakeholder» peut émettre un jugement quant à l'indépendance de la personne concernée, à tout le moins pour ce qui est de missions rémunérées exercées en dehors du contrôle révisoral.

L'article 12, §3, de l'arrêté royal précité du 10 janvier 1994 complète cette règle et dispose que le commissaire d'une personne morale ne peut accepter aucune mission autre que révisorale dans une société ou une société liée à celle-ci «qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission» ou, selon le §2 du même article, «qui le conduirait à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit. Cette règle s'applique aux membres de son personnel et à ses stagiaires».

5. Parents et alliés jusqu'au second degré.

6. Cette même disposition prévoit que cette interdiction s'applique également lorsque son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré contribue, en qualité d'employé ou de professionnel indépendant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation. L'article 10 reprend quant à lui des dispositions complémentaires visant les cas d'intérêt financier dans une entreprise dont le commissaire contrôlerait les comptes ou d'autres documents comptables.

3. L'exercice de fonctions dirigeantes dans la société soumise au contrôle révisoral au terme de la mission révisorale

Le paragraphe 1^{er} de l'article 3 de la loi en projet, qui vise à compléter l'article 133, premier alinéa, du Code des sociétés, est rédigé comme suit dans la version transmise, pour avis, au Conseil supérieur des professions économiques :

«Jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation du mandat de commissaire-reviseur, ils ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle ils ont été nommés au poste de commissaire-reviseur, ni auprès de sociétés liées à cette dernière».

3.1.

Les membres unanimes du Conseil supérieur des professions économiques apportent leur soutien au projet gouvernemental de prévoir une période de deux ans dite de «viduité» au cours de laquelle le commissaire ne peut, au terme de son mandat de commissaire, accepter aucun mandat d'administrateur ou de gérant ou toute autre fonction de nature équivalente au sein de la société auprès de laquelle il a été nommé au poste de commissaire(-reviseur), ni auprès de sociétés liées à cette dernière.

Le Conseil supérieur défend la ratio legis de cette disposition. Il y va en effet de l'intérêt des relations entre «stakeholders» de garantir l'indépendance d'esprit du commissaire-reviseur, mais également d'éviter tout soupçon d'une quelconque dépendance. C'est à cette fin que la disposition en projet précise qu'au terme d'un mandat de commissaire, le reviseur ne peut accepter aucun autre mandat au sein de la société auprès de laquelle il a exercé la fonction de commissaire-reviseur, ni auprès de sociétés liées à cette dernière.

Cette disposition ainsi formulée présente le grand mérite de prévoir une telle incompatibilité de fonction pour le reviseur et ce que soit pendant l'exercice de son mandat de commissaire ou pendant une période de deux ans à compter à partir de la fin de son mandat (sans ne plus faire de distinction selon qu'il soit encore ou non membre de l'IRE).

Le Conseil supérieur se permet toutefois de formuler quelques observations à propos de la rédaction actuelle de la disposition en projet.

Les deux premières observations ont trait à l'utilisation et de l'interprétation de la notion de «fonction».

3.1.1. La version néerlandaise fait référence à la notion de «fonction» sans plus de précision, alors que la version française a ajouté «au sein de la société». Cette dernière semble plutôt renvoyer à d'autres personnes, qui ne sont ni administrateurs ni gérants, mais ayant des compétences excédant celles d'un simple travailleur.

On pourrait songer à un directeur ayant délégation de signature conjointement à un administrateur conformément au droit actuel et selon l'interprétation de la Cour de cassation. Il y a donc lieu de faire concorder les deux textes, soit en abandonnant «au sein de la société» dans la version française, soit en ajoutant «in de schoot van de vennootschap» dans la version néerlandaise. Néanmoins, la notion de «fonction» peut continuer à faire l'objet de différences d'interprétation (cf. infra). *Le Conseil supérieur des Professions économiques propose de supprimer «au sein de la société» dans la version française de l'avant-projet.*

3.1.2. L'interprétation de la notion de fonction

La notion de «fonction» a déjà fait l'objet de discussions au cours des travaux préparatoires de la loi précitée du 21 février 1985.

Cela a finalement conduit à l'utilisation, dans la version française de l'article 133 du Code des sociétés, du terme «fonction», alors que la version néerlandaise parle de «taak».

Dans son avis (repris dans les documents parlementaires afférents à la loi susmentionnée) le Conseil d'Etat proposait d'utiliser dans le texte néerlandais l'expression «functie van commissaris» pour l'expression «taak van commissaris». En outre, le Conseil d'Etat proposait, dans le cadre de son examen de ce projet (qui reprenait également alors le principe d'une «période

de de viduité»), d'utiliser les termes «celui qui a été commissaire ne peut être nommé au poste d'administrateur ou d'employé ni ne peut exercer aucune autre fonction dans la même société au terme de sa fonction de commissaire»⁷. Le Gouvernement accepta expressément ensuite cette modification puisque l'exposé des motifs souligne qu'«il est donc proposé, à l'article 64ter⁸ des lois sur les sociétés, de confirmer les incompatibilités liées à l'exercice de leur fonction ainsi que le délai d'attente que doivent respecter les anciens commissaires avant d'être nommés comme administrateur ou employé dans la société précédemment contrôlée par eux ou dans une société liée à cette dernière»⁹.

Par la suite, il fut toutefois décidé de ne pas reprendre cette disposition expresse d'interdiction, mais la différence d'approche entre «taak» et «fonction» est restée dans l'article 64bis des lois sur les sociétés.

Cette notion apparaît également dans l'arrêté royal précité du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

L'article 12, § 2, de l'A.R. est libellé comme suit: «à l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission révisorale ou qui en résulte, le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit. Cette règle s'applique aux membres de son personnel et à ses stagiaires». La version française utilise également la notion de «fonction».

On notera que la version néerlandaise de l'article 12, § 3 ne reprend pas cette formulation, bien que la disposition poursuive le même objectif quant aux matières visées par ce dernier alinéa. En effet, le § 3 mentionne à ce propos: «het is de bedrijfsrevisor verboden, een andere taak, mandaat of opdracht dan de revisorale controle te aanvaarden». Mais la version française utilise encore le terme «fonction».

Ni le rapport au Roi ni l'avis du Conseil d'Etat (précédant l'arrêté royal susmentionné) ne relèvent cette différence entre les deux versions du texte.

Cependant, la notion de «fonction» ne pose pas de problème à l'article 12, § 2, de l'A.R. et ce contrairement à l'avant-projet de loi. En effet, la prestation d'un travail par un réviseur d'entreprises sous la forme de certains contrats de travail est déjà exclue par d'autres dispositions légales (en particulier par l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'Institut des réviseurs d'entreprises). Le recours à cette disposition ne permet toutefois pas de résoudre le problème susmentionné de l'interprétation de la notion de «fonction».

Il pourrait être envisagé de se référer, le cas échéant, à l'article 12, § 1^{er}, du même arrêté. Aux termes de cette disposition, la notion de «fonction» regroupe le mandat d'administrateur, de gérant, de délégué à la gestion journalière ou de membre du comité de direction. Retenir cette interprétation permettrait en effet d'apporter quelques précisions quant à la question de savoir si l'exercice d'une «fonction» peut porter sur des prestations effectuées dans le cadre d'un contrat de travail.

La jurisprudence et la doctrine actuelles permettent qu'une personne liée à une entreprise par un contrat de travail occupe un mandat d'administrateur. Dans ce cas, l'exercice du contrat de travail doit pouvoir s'effectuer à titre subsidiaire. Moyennant le respect de conditions strictes, la même règle vaut pour l'exercice d'un mandat de gérant. Quant aux fonctions de délégué à la gestion journalière et de membre du comité de direction, il s'agit de mandats qui, dans un grand nombre de cas, seront exercés dans le cadre d'un contrat de travail. Il convient à cet égard de préciser que la possibilité d'exercer ces mandats dans le cadre d'une société de management ne remet pas en cause ce constat. L'avant-projet vise en particulier ces derniers mandats car les mandats d'administrateur et de gérant sont repris de manière distincte dans la disposition en projet.

Sur la base d'un tel texte, on peut dès lors avancer que le commissaire-réviseur ne peut, à l'expiration de son mandat et jusqu'au terme d'une période de deux ans prenant cours à la date de cessation de son mandat, conclure aucun contrat de travail avec la société qui était soumise à la mission révisorale ni avec les sociétés liées à cette dernière.

Ces constatations reviennent dès lors à envisager l'objectif que pourrait poursuivre le législateur en insérant pareille disposition dans le Code des sociétés:

- a) Dans une première approche, l'intention du législateur pourrait être non seulement d'interdire l'exercice d'un mandat d'administrateur ou de gérant dans la société auprès de laquelle la mission révisorale a été effectuée ou auprès de sociétés liées à cette dernière pendant une période de deux ans prenant cours à la date de cessation du mandat de commissaire-réviseur, mais également d'empêcher toutes prestations exercées sous la forme d'un contrat de travail. Dans ce cas, il s'agirait d'une interdiction générale.
- b) Une deuxième approche consisterait à considérer que, outre l'interdiction d'exercer un mandat d'administrateur et de gérant dans la société auprès de laquelle la mission révisorale a été effectuée ou auprès de sociétés liées à cette dernière pendant une période de deux ans prenant cours à la date de cessation du mandat de commissaire, le législateur vise à interdire uniquement les prestations susceptibles d'être cataloguées comme prestations effectuées par un membre dirigeant au sein de la société ou d'une société liée à cette dernière. On peut penser dans ce cas à une personne nommée mandataire par le conseil d'administration de la société afin d'effectuer une fonction particulière relevant de la compétence de

7. *Doc. Parl.* . Chambre, n° 552/1, 1982-83, p. 70.

8. L'actuel article 134 du Code des sociétés.

9. *Doc. Parl.*, Chambre, n° 552/35, p. 41.

représentation du conseil d'administration et susceptible de faire l'objet d'une délégation.

C'est cette dernière approche que le Conseil supérieur souhaiterait recommander au Gouvernement en lui suggérant de compléter les termes « toute autre fonction » (repris dans l'avant-projet de loi) par les termes « de nature équivalente ». Une telle précision aurait pour conséquence de ne pas viser par définition toutes les prestations qui seraient exercées par l'ancien commissaire dans le cadre d'un contrat de travail conclu avec la société (dont ce dernier contrôlait les comptes) ou une société liée à celle-là.

Dans cette même perspective, il conviendrait de préciser que l'adaptation de l'alinéa 1^{er} de l'article 133 du Code des sociétés ne peut avoir pour conséquence que cet alinéa s'applique également à toute personne ayant conclu un contrat de travail avec le commissaire entrant dans le champ d'application de la période précitée dite de « viduité ». Si tel n'était pas le cas, ceci reviendrait à affirmer que chaque collaborateur (qu'il s'agisse ou non d'un stagiaire-reviseur), ayant conclu un contrat de travail avec un membre de l'IRE ne puisse, pendant une période de deux ans prenant cours après la fin de leur contrat de travail, accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction que ce soit auprès de la société dont les comptes étaient soumis au contrôle de son (ancien) employeur ou d'une quelconque société liée à cette société.

3.1.3. *Un deuxième point sur lequel le Conseil supérieur des professions économiques souhaite formuler une observation concerne le premier alinéa, in fine, où il est fait mention des termes « sociétés liées ».*

L'expression « sociétés liées à cette dernière » a en effet une portée limitée

puisque d'autres personnes morales autres que des sociétés ne sont pas visées par une telle définition. Le Conseil supérieur recommande dès lors de remplacer le terme « sociétés » par « entreprises » au sens de l'article 1^{er}, 2^o à 4^o de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

L'article 1^{er} de cette loi dispose que les entreprises sont notamment « les sociétés commerciales ou à forme commerciale, les groupements européens d'intérêt économique, les organismes publics qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel ainsi que les organismes,, dotés ou non d'une personnalité juridique propre qui exercent avec ou sans but de lucre une activité à caractère commercial, financier ou industriel, auxquels les dispositions du présent chapitre sont, par catégorie d'organismes, rendues applicables par arrêté royal ».

Une telle proposition de réaménagement du champ d'application *rationae personae* implique toutefois de prendre en considération les deux éléments suivants :

- l'assujettissement des ASBL à la règle de la période dite de « viduité » ne sera pas nécessairement pour autant assuré. Il conviendra en effet de prévoir que le ou les arrêté(s) d'exécution de l'article 1^{er}, 4^o de la loi précitée du 17 juillet 1975 soient pris en ce sens;
- il conviendra par ailleurs de s'interroger sur la cohérence d'un recours au concept d'« entreprises » pour les besoins de l'article 133 alinéa 1^{er} (en projet) du Code des sociétés alors que ce même code ne concerne que les seules sociétés (telles que visées par son article 2). Au cas où l'articulation du Code et de son arrêté d'exécution (en date du 30 janvier 2001) s'opposerait à l'utilisation du concept d'« entreprise », le Conseil supérieur suggère

d'insérer la règle de la période dite de « viduité » non pas dans le Code des sociétés mais dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des réviseurs d'entreprises.

3.1.4. *Enfin, le Conseil supérieur souhaite également exprimer sa préoccupation quant aux possibilités de sanction d'une telle disposition.* L'avant-projet n'adopte pas de position claire à ce propos. Néanmoins, le contrôle du respect des normes en matière de période dite de « viduité » constitue la clef de voûte d'un tel régime permettant d'apprécier le succès de l'échec de la mise en œuvre d'un tel régime légal. Ceci implique, conformément aux recommandations internationales et étrangères existant en la matière, que les instances compétentes à cet effet soient à tous les degrés de la procédure de surveillance et de contrôle notamment disciplinaire, composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux instituts des professions économiques. Le Conseil supérieur relève à cet égard que les compositions de la commission de discipline et de la commission d'appel de l'IRE comprennent déjà des membres externes¹⁰.

La question se pose toutefois de savoir si, outre la compétence dévolue à cet effet au Conseil supérieur des professions économiques, la mise en œuvre de procédures disciplinaires relatives à ces matières doit ressortir à la compétence du Conseil de l'IRE (composé uniquement de réviseurs) et si, de manière plus générale, ce sont des organes de l'Institut qui doivent se prononcer à l'égard de personnes qui ne seraient plus, le cas échéant, membres de l'Institut.

10. Articles 19 et 21 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des réviseurs d'entreprises.

4. L'offre de services ne rentrant pas dans le cadre de l'exécution de la mission révisoriale

Le deuxième alinéa de l'article 3 de l'avant-projet prévoit, outre la «période de viduité» précitée, un régime d'incompatibilités de fonctions. Ce régime est présenté comme suit:

« Les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants lorsque la société dont ils vérifient les comptes ou une société liée à cette dernière a bénéficié d'une ou de plusieurs prestations, autres que les prestations de contrôle, de vérification et de correction ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire-reviseur, accomplies par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ».

Des approches fort différentes peuvent être envisagées afin d'apprécier dans quelle mesure le commissaire(-reviseur) peut ou non fournir des prestations complémentaires à la société dont il contrôle les comptes. Ces différentes optiques sous-tendent notamment des publications récentes de la Commission européenne, de la Commission américaine des opérations de bourse («American Securities and Exchange Commission»), et de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) mais aussi des recommandations d'organismes nationaux tels que le Comité de déontologie de l'indépendance (CDI) des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne (France) ou l'Independence Standards Board (Etats-Unis).

- La Commission européenne a publié le 15 décembre 2000, sous forme de projet, un « Document consultatif sur l'indépendance des vérificateurs légaux dans l'UE: un ensemble de principes fondamentaux (Consultative Paper on Statutory Auditors: Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles) ». Il convient à cet égard de souligner que les dispositions de la huitième directive du Conseil (concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables)¹¹ renvoient aux dispositions de droit national en matière d'indépendance des auditeurs. L'article 23

de la huitième directive dispose en effet que «les Etats membres prescrivent que les personnes agréées pour le contrôle légal des [comptes annuels et consolidés] ne peuvent effectuer ce contrôle légal lorsqu'elles ne sont pas indépendantes selon le droit de l'Etat membre qui l'impose». Ce renvoi aux droits nationaux était dû à l'absence de consensus, lors de l'adoption en 1984 de la huitième directive, en matière de définition de règles afférentes à l'indépendance des auditeurs actifs au sein de l'Union européenne. Dans cette perspective, la Commission européenne a pris l'initiative d'élaborer une proposition de recommandation, en concertation avec le «EU Committee on auditing» (qui regroupe différents types de représentants de la profession de l'audit et/ou des Etats membres). Il ne s'agit donc pas, à ce stade, d'une harmonisation européenne «maximaliste» appelée par définition à être traduite sous la forme d'une directive ou d'un règlement UE mais d'une recommandation de la Commission européenne reprenant un ensemble de principes minimaux ou de base. La Commission européenne envisage dès lors de recommander aux Etats membres de mettre en œuvre ces principes afin d'assurer une cohérence minimale entre les différentes législations et réglementations minimales en vigueur.

Il convient à cet égard de relever que la révision du Code d'éthique des professionnels membres de l'IFAC indique également et clairement que les normes d'éthiques qui sont définies par l'IFAC sont des normes minimales applicables par l'ensemble des organisations professionnelles nationales, membres de cette fédération, et qu'il appartient aux régulateurs publics ou professionnels nationaux de prévoir, le cas échéant, des exigences supplémentaires¹².

Les principes retenus dans le document consultatif de la Commission européenne sont définis, tout d'abord, dans le but de faire établir par le bureau d'audit («audit firm or its network») au sein duquel le commissaire (-reviseur) est actif, un ensemble détaillé de règles inter-

11. J.O.C.E., L 126, 12 mai 1984.

12. Le devoir de l'auditeur est, dans chaque pays, de se conformer à la fois aux règles de l'IFAC et aux règles nationales (et, le cas échéant, européennes) plus exigeantes, s'il en existe.

nes («safeguards») visant à protéger ce dernier de différents facteurs de risques pouvant porter atteinte à son indépendance. La mise en œuvre de ces règles devra également aller de pair avec l'appréciation, par le professionnel concerné, de l'éventuelle existence de règles de «corporate governance» propres à l'entité soumise à son contrôle révisoral et à même de renforcer son indépendance de jugement. Dans un certain nombre de cas, la Commission¹³ estime toutefois que pareilles procédures ne suffisent pas et considère que telle ou telle catégorie de services (ne rentrant pas dans la mission de certification des comptes) n'est pas compatible avec le statut d'indépendance inhérent à la fonction de commissaire (-reviseur). La liste, reprise dans le document en projet de la Commission européenne, d'exemples de services (ne rentrant pas le cadre de la mission révisorale mais à même de mettre en péril l'indépendance de jugement de l'auditeur) n'a toutefois pas de caractère exhaustif.

- Quant à la SEC, elle a examiné de manière exhaustive les prestations de services qu'un auditeur peut effectuer au bénéfice d'une société et ce en dehors de sa mission révisorale et dans quelle mesure ces prestations portent atteinte à la position d'indépendance de l'auditeur¹⁴.

*
* *

La présentation des philosophies sous-jacentes aux différentes recommandations mentionnées ci-dessus permet de dégager diverses approches qui peuvent

13. Dont l'approche est, à cet égard, similaire à celle préconisée par l'IFAC.
14. «Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements», 21 novembre 2000, Release Nos. 33-7919; 34-43602; 35-27279; IC-24744; IA-1911; FR-56; File No. S7-13-00)
15. A savoir l'institut professionnel des auditeurs américains.
16. Cette approche est consacrée, dans une certaine mesure, en Belgique, par les textes de droit positif actuel, étant entendu que l'IRE s'est vu conférer des compétences spéciales en vue d'exercer à cet égard le contrôle des prestations des commissaires-reviseurs.
17. En tenant compte de certaines exceptions principalement de nature sectorielle ou ayant trait à la durée limitée des prestations effectuées dans des situations dites exceptionnelles.
18. Mais dans ce cas subsiste néanmoins une incertitude quant à l'interprétation du membre de phrase «sont fondamentalement différentes les unes des autres».

conditionner la nature des régimes d'incompatibilités de fonctions:

a) *Les prestations qui manifestement portent atteinte à la position d'indépendance, peuvent être explicitement interdites.* C'est ce que prévoient les nouvelles règles adoptées par la «Securities and Exchange Commission (SEC)». Les autres prestations sont autorisées, pour autant que l'intervention du commissaire «se fasse sans perdre de vue qu'il doit conserver son objectivité et son intégrité, telles qu'elles sont explicitées dans les règles de déontologie de l'AICPA¹⁵ (mindful of his or her duty to maintain objectivity and integrity, as discussed in the AICPA Ethics Regulations)»¹⁶.

Dans l'approche retenue par la SEC, les «non-audit services» prestés par un auditeur, pendant la période de son mandat de commissaire et qui seraient à même de mettre en péril son indépendance, sont les suivants¹⁷:

- tenue de comptes ou tous autres services relatifs aux comptes ou aux états financiers;
- conception et implémentation de systèmes d'information («information systems»);
- missions d'évaluation ou d'appréciation de l'évaluation effectuée par un tiers (et «fairness opinions» y afférentes);
- missions actuarielles;
- prestations d'audit interne;
- conseil juridique;
- prestations de différents types de services financiers;
- interventions dans le domaine des ressources humaines (que ce soit en occupant lui-même des fonctions dans le management dans la société dont il contrôle les comptes ou en effectuant pour le compte de cette dernière des services dites d'«interim management»);
- services rémunérés en fonction des résultats.

La SEC conseille par ailleurs aux sociétés et aux auditeurs de la consulter avant de s'engager à la fourniture d'une prestation autre que l'audit qui ne serait pas explicitement traitée dans la codification.

b) *Offrir la liberté complète aux commissaires(-reviseurs) en matière de «non-audit fees», mais en leur imposant des obligations de publicité y afférentes.* Une telle approche revient à considérer que c'est le marché qui doit juger si certaines prestations peuvent être effectuées et il sanc-

tionne la société lorsqu'il estime qu'il est porté atteinte à la position d'indépendance du commissaire-reviseur.

Ce point de vue se fonde principalement sur la publicité des prestations des commissaires-reviseurs et ce par le biais du rapport annuel ou d'autres supports d'informations.

Différentes approches peuvent être envisagées en ce qui concerne l'étendue de cette obligation de publicité:

- rendre la publication de la nature et de la hauteur des «non-audit fees» obligatoire.

C'est ce que prévoient les dispositions légales belges en vigueur. L'article 134 du Code des sociétés (art. 64ter des lois sur les sociétés) dispose en effet que: «l'accomplissement par le commissaire de prestations exceptionnelles ou de missions particulières ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente. En dehors de ces émoluments, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit».

Une telle obligation de publicité permet d'informer non seulement l'actionnaire mais aussi tout «stakeholder» concerné de près ou de loin par la vie de la société. Cette obligation ne vise toutefois que les émoluments relatifs à des prestations de services ne rentrant pas dans le cadre de la mission révisorale;

- prévoir une obligation générale de publicité visant l'ensemble des revenus dont a bénéficié ou bénéficie le commissaire(-reviseur).

C'est ce que prône la Commission européenne en précisant que «le total des émoluments devrait être ventilé entre le contrôle légal et les prestations autres que le contrôle, les catégories de «non-audit services» devraient ensuite être ventilées également dans la mesure où ces catégories sont fondamentalement différentes les unes des autres. Le montant de la catégorie correspondante pour la période sous revue précédente devrait être mentionné en regard de chaque poste de la catégorie»¹⁸.

Une variante à cette approche consacrant cette obligation générale de publicité est reprise dans les règles adoptées par la

SEC. Ces normes exigent que soit mentionné le montant total consacré au contrôle révisoral, suivi du montant consacré «à la conception de systèmes d'informations financières et aux frais de leur mise en œuvre», tandis que le montant versé à la société d'audit pour d'autres prestations ne doit pas être ventilé de manière distincte pour chaque type de prestations¹⁹.

c) *L'interdiction complète de cumuler des activités.* Cette approche est poursuivie dans l'avant-projet de loi sur lequel le Conseil supérieur a eu à se prononcer.

d) *Reprendre de manière exhaustive les activités autorisées. A contrario, les prestations ne relevant pas de ces catégories sont interdites.* Cette approche requiert cependant une politique «pro-active» étant donné que, chaque fois que de nouveaux développements dans le secteur entraînent de nouveaux types de missions, ces dernières devront, au cas par cas, être examinées (quant aux éventuels problèmes qu'elles suscitent en termes d'indépendance du commissaire) et également autorisées, le cas échéant, par une modification légale ou réglementaire.

*
* *

La rédaction actuelle de l'article 3 de l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés vise à interdire l'accomplissement de missions ne relevant pas du contrôle révisoral, et ce pour des raisons ayant trait à l'évaluation de l'indépendance du commissaire (-réviseur).

Les membres unanimes du Conseil considèrent à cet égard qu'il convient de renforcer les règles en vigueur en matière d'incompatibilités d'activités avec les fonctions de commissaire (-réviseur) .

*
* *

Madame Van den Bossche et Monsieur Struyf soutiennent l'ensemble des dispositions de l'avant-projet car elles répondent à leurs exigences d'indépendance requises par les missions publiques exercées dans l'intérêt général. Ces mêmes membres renvoient à la position qu'ils avaient défendue dans l'avis précité du 15 juin 1999 du Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et de l'expertise-comptable. Ils souhaitent, par ailleurs, que le concept de

«liens de collaboration, sous l'angle professionnel» soit mieux défini.

*
* *

Madame Pieters, Messieurs Keutgen, Michel et Servais sont d'avis que le dispositif de l'avant-projet devrait être aménagé afin de pouvoir démontrer toute son efficacité.

La question se pose en effet de savoir si ce dispositif actuel répond aux objectifs du législateur.

Aux termes de ce dispositif, l'indépendance du commissaire est remise en cause lorsque ce dernier effectue pour la société dont il vérifie les comptes annuels ou pour des sociétés liées à cette dernière, des prestations autres que le contrôle, la vérification et le redressement des comptes ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire. L'avant-projet n'apporte toutefois pas de précisions à propos des notions de «prestations de contrôle, de vérification et de correction» ou de «missions confiées par la loi au commissaire». Quoi qu'il en soit, il importera de vérifier, dans chaque cas d'espèce, si une mission bien précise effectuée par le commissaire, par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, porte atteinte à son indépendance de jugement.

L'exposé des motifs de l'avant-projet de loi soumis, pour avis, au Conseil supérieur, envisage toutefois certaines tâches susceptibles de porter atteinte à l'indépendance en soulignant que: «cette règle rejoint la pratique internationale qui interdit que l'audit externe soit effectué par une personne qui fournit elle-même, par le biais d'entreprises liées, ou par l'entremise de ses collègues dans le cadre d'une large association au sein de laquelle les prestations sont livrées, d'autres prestations de services à une société, telles que: conseil en gestion, conseil fiscal et juridique, conseil en matière d'acquisitions, personnel, ...».

L'exposé des motifs souligne que les règles consacrées par l'avant-projet sont en concordance avec la pratique internationale en la matière. Il est vrai qu'à l'époque où les conclusions du rapport du groupe de travail présidé par le Professeur P. De Grauwe ont été rédigées et

par la suite traduites sous la forme d'avant-projet de loi, différents projets de recommandations, en circulation dans certains pays, faisaient état de développements constatés dans le secteur de l'audit et à même d'impliquer la mise en oeuvre de régimes d'interdiction générale de cumul de fonctions.

Ces mêmes membres constatent toutefois depuis lors que la définition de la portée précise du concept dit d'«indépendance» du commissaire a fait l'objet d'une évolution rapide et significative.

C'est ainsi qu'entre-temps la Commission européenne a rendu public le «Consultative Paper» précité. Les commentaires y afférents doivent être transmis pour le 2 mars 2001 avant que la Commission ne poursuive ses travaux en la matière.

De la même manière, l'«Independence Standards Board» invite tout un chacun à faire parvenir, pour le 28 février 2001, ses commentaires à propos de son «Exposure Draft: Statement of Independence Concepts – A Conceptual framework for Auditor Independence». Enfin, il convient de rappeler que la SEC a publié la version définitive de la mise à jour de ses «Auditor Independence Requirements» dont le contenu a fortement évolué par rapport à la version initiale.

19. «The aggregate fees billed for services rendered by the principal accountant, other than the services covered in paragraphs (e)(1) and (e)(2) of this section, for the most recent fiscal year. For purposes of this disclosure item, registrants that are investment companies must disclose fees billed for services rendered to the registrant, the registrant's investment adviser (not including any sub-adviser whose role is primarily portfolio management and is subcontracted with or overseen by another investment adviser), and any entity controlling, controlled by, or under common control with the adviser that provides services to the registrant»(ces obligations de publicité sont donc toutefois limitées aux seules prestations du «principal accountant»). Enfin, il convient de souligner que les normes applicables en Grande-Bretagne ont un caractère plus agrégé en ce sens qu'elles exigent uniquement d'opérer, dans le cadre de cette obligation de publication, une ventilation entre prestations dites «de contrôle» et prestations «autres que le contrôle». La raison invoquée pour ne pas légiférer d'avantage est présentée comme suit: «independent practice inspection unit sends inspectors to the 20 largest accounting firms ... every year to examine the accounting firms for independence issues» (voy. à cet égard la note de bas de page (474) du rapport précité de la SEC).

Il n'en demeure pas moins qu'aucune de ces recommandations ou réglementations publiées au niveau international ou à l'étranger n'envisage la mise sur pied d'un régime absolu d'incompatibilités avec la mission de commissaire de l'exercice par ce même reviseur (ou par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration) de fonctions au sein de la société dont il contrôle les comptes ou de sociétés liées.

L'examen des différents documents ou recommandations publiés par la Commission européenne, la SEC mais aussi d'autres organismes nationaux (tels que le CDI²⁰) fait toutefois apparaître des caractéristiques communes: l'utilisation de règles précisant les cas de perte d'indépendance du commissaire (reviseur) résultant directement de situations ou activités particulières (énumérées de manière exhaustive ou non) ainsi que la volonté d'appliquer des principes en fonction d'une approche inspirée par le principe de priorité donné à la prévention sur la sanction.

Le choix d'une approche consacrée ou en voie de l'être par d'autres référentiels nationaux et internationaux présente également l'avantage de faciliter la présence d'entreprises de droit belge sur des marchés financiers où ces référentiels sont d'application et ce sans que l'intégration de l'espace financier européen s'en trouve compromise.

Madame Pieters, Messieurs Keutgen, Michel et Servais sont dès lors d'avis que seul un renforcement de nature appropriée des textes en vigueur est à même de favoriser la crédibilité dont doit jouir le revisorato d'entreprise vis-à-vis des différents «stakeholders» et qui constitue une pièce maîtresse de la reddition des comptes et de la communication financière d'une entreprise soumise à un contrôle revisorato.

Eu égard aux développements en cours au niveau international et à l'étranger, il convient toutefois d'éviter de figer dans des seules dispositions légales un régime absolu d'incompatibilités de fonctions, autres que celles confiées par la loi au commissaire (-reviseur).

Dans cette perspective, il serait souhaitable de mettre sur pied un dispositif combinant des dispositions légales et un arrêté royal d'exécution et à même de pouvoir être adapté, le cas échéant et de manière adéquate, à un environnement européen et

international mouvant. Seule la combinaison de mesures de telles natures permettrait d'attester de leur efficacité.

– Le projet de loi devrait dès lors consacrer le principe de l'incompatibilité avec la mission de commissaire (-reviseur) de l'exercice par ce même reviseur de fonctions au sein de la société dont il contrôle les comptes ou de sociétés liées et qui soient de nature à mettre en cause son indépendance. La liste précise des fonctions incompatibles serait arrêtée dans un arrêté royal à délibérer en Conseil des Ministres et à prendre, après consultation du Conseil supérieur des Professions économiques, dans un délai ne dépassant pas six mois après l'entrée en vigueur de la loi en projet. L'exposé des motifs de la loi en projet pourrait au demeurant reprendre une liste non exhaustive de fonctions dont on peut penser qu'exercées simultanément avec celle de commissaire elles seraient de nature à compromettre clairement l'exercice indépendant de cette dernière. Un tel dispositif permettra, dans un environnement économique aussi ouvert que l'économie belge, de tenir compte des nombreux développements constatés à l'heure actuelle au niveau européen et dans de nombreux autres pays;

– dans cette même optique de transparence, il conviendrait de renforcer les dispositions de l'article 134 §§ 2 et 4 du Code des sociétés en matière de publication des honoraires des reviseurs et relatives à des prestations exceptionnelles ou à des missions particulières ne rentrant pas dans le cadre de son mandat de commissaire. Conformément aux recommandations internationales existant en la matière, il serait souhaitable que le législateur prévoie de telles obligations de publicité pour l'ensemble des émoluments pour lesquels le reviseur est rémunéré (avec une ventilation selon que les prestations sont ou non effectuées dans le cadre du mandat de commissaire);

– tout comme pour le premier volet de l'article 3 de l'avant-projet, il convient de veiller à un meilleur respect des différentes dispositions en projet. Il importe, à cet égard, que les instances compétentes à cet effet soient, à tous les degrés de la procédure de surveillance et de contrôle notamment disciplinaire, composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux instituts des professions économiques²¹;

– enfin, ces mêmes membres tiennent à souligner qu'il importe de s'interroger sur le champ d'application *rationae personae* d'un tel régime, eu égard aux règles de droit européen et de droit international privé.

*
* *

Monsieur Peeters est d'avis que, dans l'attente des développements internationaux et étrangers précités, il convient de souligner que la transparence est déjà assurée par les dispositions actuelles de l'article 134 § 4 du Code des sociétés qui prévoient que «l'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de la mission ainsi que de la rémunération y afférente».

Le respect de cette disposition pourrait être renforcé par une initiative législative visant à obliger le commissaire à indiquer, dans son rapport, d'une part qu'il a attiré l'attention des organes de gestion (ayant établi le rapport de gestion) sur les dispositions de l'article 134, § 4 et d'autre part que le rapport de gestion reprend, sur la base des constatations du commissaire, les mentions prévues par ce même article 134, § 4. Cette dernière disposition légale permet déjà de lier l'attribution de telles rémunérations à une obligation de publicité de la nature de la mission et de la rémunération y afférente et ce dans un document porté à la connaissance des tiers par voie de dépôt à la Banque nationale de Belgique.

Partie III : Analyse en droit comparé et en droit international

20. Voy. à cet égard et de manière plus précise le point 1 «La fourniture à la société contrôlée de services et conseils autres que l'audit» du rapport précité du CDI.

21. De la même manière, les propositions émises, dans le cadre du premier volet de l'avis consacré à l'examen de la période dite de «viduité» et relatives à l'utilisation du concept d'«entreprises liées» en lieu et place de celui de «sociétés liées» pourraient utilement être reprises en matière de définition du régime d'incompatibilités de fonctions, tel que proposé par Madame Pieters, Messieurs Keutgen, Michel et Servais.

Aperçu des règles relatives à l'exercice d'un mandat ou à la conclusion d'un contrat de travail entre le commissaire et la société contrôlée dans le cadre de la mission révisorale et/ou au terme de celle-ci: comparaison en droit positif

Période de «viduité»	Belgique		France	Allemagne	Europe ¹	Etats-Unis	Independence Standards Board
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Code Commerce</i>	<i>Handelsgesetz buch (code de commerce)</i>	<i>Consultative paper</i>	<i>SEC rule (only for audit firms with SEC audit clients)</i>	<i>Private sector standard setting body</i>
com.-rev. même : pendant l'exercice du mandat	interdit (art. 7bis loi 1953) également pour épouse, enfants, frères, sœurs, parents	interdit (art. 7bis loi 1953) également pour épouse, enfants, frères, sœurs, parents	Interdit (art. L 225-224)	Interdit (§319, II, 2.)	«should not be a member of any management or supervisory body of an audit client» ; «no dual employment»	Interdit, également lorsque l'époux/épouse, ou une personne pouvant y être assimilée, parents, enfants, frères, sœurs, a un lien avec la société	
com.-rev.: après exercice du mandat	Autorisé, sauf si le commissaire est encore reviseur d'entreprises (art. 7bis loi 1953)	Interdit pendant une période de 2 ans (art. 3, alinéa 1 ^{er} , avant-projet)	interdit (art. L225-225) L'interdiction vaut pour une période de cinq ans après la fin de la mission de contrôle.	Autorisé au vu des dispositions légales	Autorisé pour autant que tous les intérêts financiers et relatifs au capital soient réglés («no significant connections must remain»)	Autorisé (aucune période de viduité) mais le cabinet n'est indépendant que si «the former partner, principal, shareholder, or professional employee of the accounting firm» n'exerce pas de «accounting role or financial reporting oversight role» ou occupe pareille position mais que la personne susmentionnée :	Autorisé, mais il est porté atteinte à l'indépendance du cabinet d'audit lorsqu'il s'agit d'une société professionnelle dans le domaine de l'audit «who could by reason of his or her knowledge of and relationships with the audit form, adversely influence the quality or effectiveness of the audit, unless the firm has taken steps to eliminate such risk.» ⁵
* administrateur * gérant			Le gérant n'est pas soumis à l'interdiction selon l'article 225-225 ³ .			«(A) does not influence the accounting firm's operations or financial policies ; (B) has no capital balances in the accounting firm ; and (C) has no financial arrangement with the accounting firm other than one providing for regular payment of a fixed dollar amount ... in a fully funded retirement plan» ou une approche équivalente	
* autre		Autre fonction Interprétation de la notion de fonction/fonction?²	Sont par contre soumis: les membres du directoire; les directeurs généraux ⁴ .				

1. European Commission, Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU : A Set of Fundamental Principles, Bruxelles, 15 décembre 2000, 48 p.

2. L'avant-projet actuel comporte deux imprécisions à propos de la notion de fonction. Voir partie 2 du présent avis pour une analyse de ces imprécisions.

3. Dans le cas contraire, il y a bien interdiction : un gérant ne peut exercer un mandat de commissaire aux comptes dans la société concernée pendant une période de cinq ans à compter de la fin de son mandat de gérant (article 225-226). On notera qu'il existe une disposition similaire en Belgique pour les administrateurs, gérants, délégués à la gestion journalière ou membres du comité de direction devenus reviseurs d'entreprises. L'interdiction couvre une période de trois ans (article 12, § 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises).

4. Les membres du « Conseil de surveillance » ne sont donc pas visés.

5. Those safeguards focus on pre-change in employment safeguards and post-change in employment safeguards.

Période de «viduité»	Belgique		France	Allemagne	Europe ¹	Etats-Unis	Independence Standards Board
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Code Commerce</i>	<i>Handelsgesetz buch (code de commerce)</i>	<i>Consultative paper</i>	<i>SEC rule (only for audit firms with SEC audit clients)</i>	<i>Private sector standard setting body</i>
Auprès de quelles sociétés		La société même, les sociétés liées ⁶	La société même, les sociétés dans lesquelles la société contrôlée détient 10% ou plus du capital ou les sociétés qui ont un intérêt de 10% au moins dans le capital de la société contrôlée au terme de la mission révisoriale		«audit client», c.-à-d. « the company or firm whose annual accounts are subject to statutory audit, or the parent undertaking», tel que défini dans l'article 1, 7° de la septième directive.	La société même et les «appropriate affiliates» (defined in the rule)	Par indiqué dans ISB n° 3 de juillet 2000
Autres que le même bureau, au terme du contrôle révisoral	Interdit aux réviseurs d'entreprises (art. 7bis loi 1953); autorisé pour tous les autres	Interdit aux réviseurs d'entreprises (art. 7bis loi 1953); autorisé pour tous les autres	Interdit aux associés, actionnaires, dirigeants d'une société de commissaires aux comptes		Autorisé, mais des mesures spéciales doivent être prises afin de garantir l'indépendance de la «audit firm» lorsqu'il s'agit de «members of the engagement team» ou de personnes appartenant à la «chain of command». ⁷	Le régime mentionné ci-dessus qui est applicable à l'auditeur lui-même vaut également pour «a former partner, principal shareholder, or professional employee of an accounting firm who is in an accounting role or financial reporting oversight role at an audit client»; Les conditions impliquant que des mesures spéciales soient prises sont par conséquent que la personne susmentionnée exerce un «accounting role» ou un «financial reporting oversight role» dans la société contrôlée. Ce n'est que dans ces cas que les conditions supplémentaires, comme celles applicables au commissaire lui-même susmentionné, doivent être respectées. Une exception supplémentaire s'applique au « former professional » qui a déjà quitté le bureau d'audit depuis plus de 5 ans. Dans ce dernier cas, l'indépendance du bureau d'audit n'est pas considérée comme étant atteinte lorsque les paiements périodiques fixes ne s'effectuent pas dans le cadre d'une somme périodique fixe, mais que les indemnités sont simplement de nature « immaterial » pour l'intéressé.	La règle s'applique aux anciens partenaires et aux professionnels

6. On trouvera un commentaire de cette notion d'entreprises liées à la deuxième partie de l'avis.

7. Voir recommandation B.3. (2) et (3). «Engagement team»: «All persons who, regardless of their legal relationship with the Statutory Auditor or Audit Firm, are directly involved in the acceptance and performance of a particular Statutory Audit. This includes the Audit Team, employed or subcontracted professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement (e.g. lawyers, actuaries, taxation specialists, IT-specialists, treasury management specialists), and those who provide quality control or direct oversight of the audit engagement.»

«Chain of command»: «Comprises all those persons on office, country, regional or global levels, who have a supervisory, management, compensation or other oversight responsibility over either any Audit Partner of the Audit Team or over the conduct of the Statutory Audit. This includes all Partners, principals and shareholders who may prepare, review or directly influence the performance appraisal of any Audit Partner of the Audit Team or otherwise determine their compensation as a result of their involvement with the audit engagement.»

Aperçu des règles relatives à l'exercice de prestations d'audit et de prestations autres que celles en matière d'audit par le commissaire au profit de la même société

	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Situation après l'adoption de l'avant-projet</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
Appréciation générale	autorisé ³ moyennant le respect des conditions d'indépendance au sens de l'art. 18ter, §1, 3° et surtout 5°, loi 1953: « n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction »	Interdit, sauf si on peut l'intégrer dans une des opérations suivantes : * contrôle, * vérification * rectification et * missions légales ⁴	Autorisé, mais soumis à une procédure et un mécanisme internes de contrôle	Autorisé, mais atteinte, dans un grand nombre de cas, à l'indépendance requise	Autorisé, mais le respect de certaines normes entraîne le refus de cumuler certaines tâches avec la mission révisorale	France: aucune autre activité auprès du client auprès duquel un contrôle révisoral est exercé A comparer avec Le Royaume-Uni et l'Irlande, où le cumul est autorisé, sauf pour les sociétés cotées en bourse
Surveillance	Le commissaire lui-même IRE/IBR (cf. art. 18ter, §2, loi 1953; A.R. 10 janvier 1994)		En premier lieu, auprès du contrôleur légal des comptes et de la « audit firm » même. Cette dernière doit mettre sur pied un système de surveillance mettant l'accent sur l'utilisation d'une déclaration écrite en matière de la politique suivie, de communication dans les délais et de formation régulière, de mise à jour des lignes de la politique suivie et d'une surveillance interne. ⁵	Surveillance SEC	L'auditeur lui-même : « reporting accountants have an obligation to evaluate circumstances and relationships and tot then take appropriate action to eliminate any risks to independence or to reduce them to acceptable levels by application of safeguards.	

1. European Commission, Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, Bruxelles, 15 décembre 2000, 48 p.

2. Ces constatations ont été faites par C. TROLLIET, dans L'Exercice de la Profession Comptable dans la CEE, Paris, Edition comptables Malesherbes, 1994, 262 p. Etant donné que cet ouvrage date de 1994, il n'est pas exclu que des modifications importantes aient été apportées au cadre réglementaire de ces pays.

3. Voir en particulier article 1^{er} de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, M.B. 18 janvier 1994, erratum M.B. 22 avril 1994, « Mission révisorale Toute mission qui a pour objet, dans un but de publication, de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère de comptes annuels, d'un état comptable intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entreprise ou une institution ... ».

4. Actuellement, on ne dispose pas d'une description claire de la façon dont il faut interpréter ces notions.

Prestations autres que celles d'audit	Belgique	Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>
Prestations comptables et services connexes	En cas de constatation de manquements, l'IRE recommande de signaler ces manquements sans s'ingérer pour autant dans la gestion de l'entreprise qui relève de la responsabilité de la direction.	L'ancienne obligation de signaler les manquements sera maintenue, mais il n'est pas possible de fournir des prestations comptables simultanément à l'exécution d'une mission révisorale.	Toujours interdit, sauf s'il s'agit «technical or mechanical tasks of an informative nature only» et de donner «advisory information on alternative standards and methodologies which the audit client might wish to apply» ⁶ .	<p>Porte atteinte à l'indépendance «(A) Any service involving: (1) Maintaining or preparing the audit client's accounting records; (2) Preparing the audit client's financial statements that are filed with the Commission or form the basis of financial statements filed with the Commission; or (3) Preparing or originating source data underlying the audit client's financial statements».</p> <p>Cette interdiction générale souffre des exceptions dans des situations particulières:</p> <p>«(B) Notwithstanding paragraph (c) (4) (i) (A) of this section, the accountant's independence will not be impaired when the accountant provides these services: (1) In emergency or other unusual situations, provided the accountant does not undertake any managerial actions or make any managerial decisions; or (2) For foreign divisions or subsidiaries of an audit client, provided that: (i) The services are limited, routine, or ministerial; (ii) It is impractical for the foreign division</p>	Porte atteinte à la position d'indépendance de l'auditeur «Where a reporting accountant providing such assistance has made management decisions, the risk to independence cannot be resolved by any safeguard...»

5. Ou dans le libellé de la règle 4.3.2. :

«(1) A Statutory Auditor should be required to set up and maintain a safeguarding system which is an integral part of this firm-wide management and internal control structure.

(2) The functioning of such a system should be properly documented so that it can be subject to quality assurance system.

(3) Generally, the safeguarding system of an Audit Firm would include:

(a) written independence policies which address current independence standards, threats to independence, and the safeguards related thereto;

(b) active and timely communication of the policies, and any changes to them, to each partner, manager and employee, including regular training and education thereon;

(c) appropriate procedures to be applied by partners, managers and employees in order to meet independence standards, both on a regular basis and in response to particular circumstances;

(d) designation of top-level audit professionals (partners) responsible for updating the policies, timely communication of those updates, and overseeing the adequate functioning of the safeguarding system;

(e) documentation for each Audit Client to show whether or not there were circumstances and facts which might have threatened the Statutory Auditor's independence, how potential threats were evaluated, and if significant threats were noted, what steps were taken to avoid, negate, or at least reduce the independence risk to an appropriate level; and

(f) internal monitoring of compliance with safeguarding policies.»

6. Rule 7.2.1 (2).

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper⁷</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
				<p>or subsidiary to make other arrangements;</p> <p>(iii) The foreign division or subsidiary is not material to the consolidated financial statements;</p> <p>(iv) The foreign division or subsidiary does not have employees capable or competent to perform the services;</p> <p>(v) The services performed are consistent with local professional ethics rules; and</p> <p>(vi) The fees for all such services collectively (for the entire group of companies) do not exceed the greater of 1% of the consolidated audit fee or \$10,000».</p>		
Evaluations et «fairness opinions »	<p>Le commissaire doit veiller à sa position d'indépendance en exerçant une surveillance minutieuse ;</p> <p>Les opérations suivantes sont interdites : évaluation de l'apport en nature dans une société dont le commissaire savait que les parts de la sociétés avaient été cédées à d'autres sociétés avec lesquelles le commissaire avait des liens de collaboration de travail. Le soupçon suffit, il n'est pas nécessaire de commettre une erreur dans l'évaluation (Comm. d'Appel</p>	<p>Interdit, sauf s'il s'agit d'une mission légale (les évaluations de l'apport en nature restent possibles, cf. article 535 Code soc.)</p>	<p>Interdit lorsque «the valuation of amounts which are material in relation to the financial statements and where the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent to the item concerned»⁷. On ne trouve cependant pas de définition de la « materiality » ou de celle de « subjectivity ».</p>	<p>Il est porté atteinte à l'indépendance lorsque le résultat de ces services, considérés individuellement ou de manière agrégée, ont un lien significatif («material») par rapport aux comptes annuels ou lorsque les résultats seront contrôlés par l'auditeur au cours du contrôle des comptes annuels du client. Les exceptions sont les suivantes :</p> <p>«(1) The accounting firm's valuation expert reviews the work of the audit client or a specialist employed by the audit client, and the audit client or the specialist provides the primary support for the balances recorded in the client's financial statements;</p> <p>(2) The accounting firm's actuaries value an audit client's pension, other post-employment benefit, or similar liabilities, provided that the audit client has determined and taken responsibility for all significant assumptions and data;</p> <p>(3) The valuation is performed in the context of the planning and implementation of a tax-planning strategy or for tax compliance services; or</p>	<p>Porte atteinte à l'indépendance de l'auditeur.</p> <p>«If client management does not accept full responsibility for the valuation, the risk to independence cannot be resolved».</p>	

7. Recommandation B.7.2.3. (2).

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
	103/4) ; détermination d'une base objective pour l'établissement des prix ; lorsque le prix est fixé en toute autonomie par le commissaire et doit lier les parties, cette mission est considérée comme une immixtion dans la gestion (Vademecum 1999, 196).			(4) The valuation is for non-financial purposes where the results of the valuation do not affect the financial statements».		
Services actuariels	Évaluation individuelle	interdit	Aucune mention distincte ; application des principes généraux.	<p>Il est en principe porté atteinte à l'indépendance, sauf si</p> <p>«(1) The audit client uses its own actuaries or third-party actuaries to provide management with the primary actuarial capabilities; (2) Management accepts responsibility for any significant actuarial methods and assumptions; and (3) The accountant's involvement is not continuous»</p> <p>Ou encore :</p> <p>«(1) Assists management to develop appropriate methods, assumptions, and amounts for policy and loss reserves and other actuarial items presented in financial reports based on the audit client's historical experience, current practice, and future plans; (2) Assists management in the conversion of financial statements from a statutory basis to one conforming with generally accepted accounting principles; (3) Analyzes actuarial considerations and alternatives in federal income tax planning; or</p>		

Prestations autres que celles d'audit	Belgique	Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>
Audit interne	Interdit, sauf si nécessaire dans le cadre de la mission révisorale, mais dans ce cas on ne parle plus d'une « autre » prestation de services. Lorsque des manquements sont constatés, il est recommandé que le commissaire en fasse mention, mais il n'y a pas d'immixtion pour le reste. Les décisions de gestion restent de la compétence de la direction. ⁸	Idem à la situation actuelle.	Autorisé, mais ne peut accepter de responsabilité et en cas de contrôle des comptes, demander l'évaluation à un autre auditeur qui n'a ni participé au contrôle des comptes, ni fait partie des services d'audit interne. Ce dernier contrôle des comptes peut, conformément au document de la Commission européenne, être effectué par un autre auditeur faisant partie du même cabinet. Cette disposition est applicable lorsque l'audit interne fait l'objet d'un «reporting» à la direction. Lorsque le «reporting» à l'audit interne est	(4) Assists management in the financial analysis of various matters, such as proposed new policies, new markets, business acquisitions, and reinsurance needs.» Les prestations d'audit interne sont autorisées, à condition que le nombre d'heures prestées reste limité à : « 40% of the total hours expended on the audit client's internal audit activities in any one fiscal year, unless the audit client has less than \$200 million in total assets. (For purposes of this paragraph, the term internal audit services does not include operational internal audit services unrelated to the internal accounting controls, financial systems, or financial statements)» ; Les autres prestations d'audit qui ne relèvent pas des «the internal accounting controls, financial systems, or financial statements, for an audit client» portent atteinte à l'indépendance, sauf si : «(1) The audit client's management has acknowledged in writing to the accounting firm and the audit client's audit committee, or if there is no such committee then the board of directors, the audit client's responsibility to establish and maintain a system of internal accounting controls in compliance with Section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2));	

8. Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a déjà pris position en cette matière en 1994. Voir à ce propos le Vademecum (Ed 1999) (p. 203):

«Sous réserve de ces cas spécifiques, qui tiennent aux exigences formulées par les autorités chargées du contrôle prudentiel, le Conseil est arrivé à la conclusion suivante :

1. Il n'est pas exclu qu'un réviseur d'entreprises, fût-il le commissaire-réviseur, puisse accepter certaines missions dans le domaine de l'audit interne, afin de rencontrer un besoin spécifique formulé clairement par la direction de l'entreprise. Cette mission, exercée par le commissaire-réviseur, est une extension des travaux, en dehors des diligences normales mises en œuvre pour sa mission légale, afin de rencontrer par cette voie, les besoins spécifiques en matière de contrôle interne. Cette situation est compatible avec l'exercice indépendant de sa mission de commissaire-réviseur dans la mesure où le réviseur garde une autonomie complète dans l'accomplissement des travaux requis, même si l'on peut admettre que les procédures d'audit interne soient élaborées en concertation avec la direction.
2. La fonction d'audit interne, incluse dans l'organigramme de la société, constitue par définition une mission permanente et elle implique – dans la plupart des cas – une subordination hiérarchique. Ceci implique qu'une personne ou un organe de la société à la compétence de donner des instructions impératives à la personne qui exerce ladite fonction. Une telle mission spécifique et permanente doit être considérée comme incompatible avec l'exercice d'un mandat de commissaire-réviseur.»

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
			remis au conseil de surveillance – qui dans le cadre de ce document et après la modification de la législation sur le comité de direction peut être assimilé en Belgique au conseil d'administration – plutôt qu'à la direction, le régime susmentionné n'est pas applicable. L'auditeur doit cependant prouver qu'il a judicieusement évalué les dangers de l'auto-contrôle avant d'avoir effectué les prestations de services.	(2) The audit client's management designates a competent employee or employees, preferably within senior management, to be responsible for the internal audit function; (3) The audit client's management determines the scope, risk, and frequency of internal audit activities, including those to be performed by the accountant; (4) The audit client's management evaluates the findings and results arising from the internal audit activities, including those performed by the accountant; (5) The audit client's management evaluates the adequacy of the audit procedures performed and the findings resulting from the performance of those procedures by, among other things, obtaining reports from the accountant; and (6) The audit client's management does not rely on the accountant's work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls.»		
Missions de gestion	interdit	interdit	interdit	Porte atteinte à l'indépendance : «Acting, temporarily or permanently, as a director, officer, or employee of an audit client, or performing any decision-making, supervisory, or ongoing monitoring function for the audit client.»	interdit	
Ressources humaines	Evaluation individuelle	interdit	Autorisé, moyennant contrôle exercé par le contrôleur légal des comptes lui-même	Autorisé, sauf si cela fait partie d'une des activités suivantes qui entraînent, de facto, une interdiction quasi complète de fournir pareilles prestations : «(A) Searching for or seeking out prospective candidates for managerial, executive, or director positions; (B) Engaging in psychological testing, or other formal testing or evaluation programs; (C) Undertaking reference checks of prospective candidates for an executive or director position;	«It is acceptable for a reporting accountant to advertise for and interview prospective staff and to produce a list of potential candidates. But, in every case, the decision as to whom to hire should be left to the client.»	

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
				(D) Acting as a negotiator on the audit client's behalf, such as determining position, status or title, compensation, fringe benefits, or other conditions of employment; or (E) Recommending, or advising the audit client to hire, a specific candidate for a specific job (except that an accounting firm may, upon request by the audit client, interview candidates and advise the audit client on the candidate's competence for financial accounting, administrative, or control positions).»		
Prestations de services financiers	Évaluation individuelle, mais en raison de la réglementation stricte en matière de services financiers, le commissaire a peu de possibilités d'effectuer pareilles prestations	interdit	Aucune règle particulière	Porte atteinte à l'indépendance ⁹	«Dealing in, or the active promotion of shares or other securities of an assurance client poses a risk to independence that cannot be resolved».	Autorisé au Royaume-Uni et en Irlande (par le biais d'un fideicommis)
Prestations de services juridiques	Ne peut être incompatible avec la protection de la profession d'avocat ni aller à l'encontre des règles générales en matière d'indépendance	Interdit	Sont interdits les services qui «in the resolution of litigation which involves matters that, in the aggregate, would reasonably be expected to have a material impact on». ¹⁰	Il est porté atteinte à l'indépendance lorsque la prestation doit être autorisée jusqu'au traitement de l'affaire devant le tribunal	Il est porté atteinte à l'indépendance lorsque «the amounts involved in relation to the financial statements, or the degree of subjectivity inherent in the case concerned is too high, the reporting accountant should refrain...». «Reporting accountant includes office professionals».	L'Allemagne permet le cumul de la fonction d'avocat et de contrôleur légal des comptes, mais l'exercice de ces deux fonctions par une seule personne n'est pas autorisé lorsqu'elle concerne un même client.

⁹ «Acting as a broker-dealer, promoter, or underwriter, on behalf of an audit client, making investment decisions on behalf of the audit client or otherwise having discretionary authority over an audit client's investments, executing a transaction to buy or sell an audit client's investment, or having custody of assets of the audit client, such as taking temporary possession of securities purchased by the audit client.»

¹⁰ Recommendation B.7.2.5 (2).

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
Expertises	Evaluation individuelle	Interdit	Aucune règle particulière	Autorisé, mais l'auditeur doit juger lui-même si son indépendance est menacée.		
Mise en place et implémentation de systèmes d'information financière	Evaluation individuelle	Interdit	Autorisé, pour autant qu'il ne s'agisse pas de «turn key project consisting of software design, hardware configuration and the implementation of both» et que le client assume la responsabilité du projet, du procédé d'implémentation et de l'utilisation du système.	Porte atteinte à l'indépendance lorsque ces systèmes «Directly or indirectly operating, or supervising the operation of, the audit client's information system or managing the audit client's local area network. (B) Designing or implementing a hardware or software system that aggregates source data underlying the financial statements or generates information that is significant to the audit client's financial statements taken as a whole». ¹¹ Une exception particulière consiste par ailleurs en la prestation de services en matière d'optimisation de ces systèmes, découlant du fait que l'auditeur peut apporter des améliorations au système dans le cadre de ses travaux de contrôle et que ces prestations ne portent pas atteinte à son indépendance. ¹²		
Autres	Evaluation individuelle	Interdit	Vérifier par rapport aux critères généraux en matière d'indépendance	Autorisé, mais l'auditeur doit juger lui-même si son indépendance est menacée.		

11. «Exceptions:

- (1) The audit client's management has acknowledged in writing to the accounting firm and the audit client's audit committee, or if there is no such committee then the board of directors, the audit client's responsibility to establish and maintain a system of internal accounting controls in compliance with Section 13(b) (2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2));
- (2) The audit client's management designates a competent employee or employees, preferably within senior management, with the responsibility to make all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system;
- (3) The audit client's management makes all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system including, but not limited to, decisions concerning the systems to be evaluated and selected, the controls and system procedures to be implemented, the scope and timetable of system implementation, and the testing, training, and conversion plans;
- (4) The audit client's management evaluates the adequacy and results of the design and implementation of the hardware or software system; and
- (5) The audit client's management does not rely on the accountant's work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls and financial reporting systems.»

12. «(C) Nothing in this paragraph (c) (4) (ii) shall limit services an accountant performs in connection with the assessment, design, and implementation of internal accounting controls and risk management controls, provided the auditor does not act as an employee or perform management functions.»

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
16 Boulevard Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02.206.48.71 - Fax 02.201.66.19
E-mail: CSPEHREB@skynet.be

**Avis du 17 mai 2001 en matière d'accès à la profession
d'expert-comptable et de conseil fiscal**

Lignes de force

**Partie I : Considérations générales relatives
à l'avant-projet d'arrêté royal**

Partie II : Commentaire des articles de l'avant-projet d'arrêté royal

Annexes

lignes de force

**Avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen
d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude
d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal**

l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur par le Cabinet du Ministre de l'Economie reprend différentes mesures d'exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Cet avant-projet vise à remplacer des dispositions antérieures prises en exécution de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revirement d'entreprises, à savoir :

- d'une part, l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts-comptables;
- d'autre part, l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Eu égard au souci du respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale, le Conseil supérieur souhaite mettre en évidence un certain nombre de points à l'attention des Ministres compétents en cette matière et appelés à prendre attitude à propos de cet avant-projet d'arrêté

royal élaboré par les représentants de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC).

1. Assurance de la qualité professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux

Le législateur belge n'ayant pas opté pour la délivrance par les établissements d'enseignement supérieur d'un « titre de formation »², le Conseil supérieur a examiné l'avant-projet d'arrêté royal dans le but de s'assurer que la formation des experts-comptables et des conseils fiscaux sera appropriée compte tenu des diverses missions que le législateur belge leur a confiées. Il est essentiel, de l'avis du Conseil supérieur, que l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux s'acquitte de cette mission en donnant l'assurance que le niveau qualitatif des personnes qui obtiennent le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal correspond aux attentes des entreprises, de leur personnel et des tiers intéressés par l'information comptable et fiscale. Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il est primordial que l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux puisse poursuivre la mission qu'il s'est donnée depuis sa création, à savoir une mission permanente du maintien – voire de l'amélioration – de la qualité professionnelle de ses membres.

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2. Par « titre de formation », il faut entendre un titre qui donne accès à la profession, sans devoir passer d'examen d'admission, de stage et d'examen d'aptitude.

2. Prise en considération des formations antérieures des candidats à l'examen d'admission

Le Conseil supérieur insiste sur la nécessité de prendre en considération les connaissances que les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux ont acquises dans le cadre de leur formation antérieure, et ce lors de la détermination des matières à présenter dans le cadre de l'examen d'admission.

La prise en considération de la formation antérieure couvre, de l'avis du Conseil supérieur, d'une part les porteurs d'un diplôme d'enseignement supérieur comportant deux cycles d'études (délivré par un établissement universitaire ou d'enseignement supérieur de type long) et d'autre part les porteurs d'un diplôme d'enseignement supérieur de type court.

3. Octroi de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission

Il importe que l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux puisse faire confiance aux formations données aux candidats à l'examen d'admission auprès d'établissements d'enseignement reconnus légalement et dispensant des formations adéquates et en tienne compte dans le cadre de l'examen d'admission permettant d'accéder au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. L'application d'un tel principe devrait permettre d'assurer la sécurité juridique voulue pour les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux.

Ceci est à même de justifier la mise en place d'un système de dispenses dont pourront bénéficier tous les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux visés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999. Les lignes directrices de ce système de dispenses doivent, de l'avis du Conseil supérieur, être fixées dans l'arrêté royal soumis pour avis.

Le Conseil supérieur attire l'attention sur la nécessité de veiller à ce que la mise en place de la procédure d'octroi des dispenses soit systématique et d'éviter, dans toute la mesure du possible, toute forme de subjectivité.

4. Prise en considération des spécificités des différentes professions tout en maintenant une volonté de rapprochement entre les Instituts

Le tableau des membres de l'IEC étant composé, d'une part, d'experts-comptables et, d'autre part, de conseils fiscaux, le Conseil supérieur a examiné l'avant-projet d'arrêté royal sous deux aspects différents:

- les (éventuels) changements apportés (ou à apporter) au niveau de l'accès à la profession des experts-comptables ;
- le caractère adéquat des dispositions nouvelles proposées pour les conseils fiscaux.

Cet examen a été effectué notamment par comparaison avec les dispositions actuelles applicables aux experts-comptables ou aux réviseurs d'entreprises. Le Conseil supérieur a examiné l'avant-projet d'arrêté royal soumis à l'aune d'un éventuel rapprochement entre les Instituts. L'accès à la profession constitue en effet la première étape de ce processus de rapprochement.

5. Les compétences et les moyens de la Commission du stage

De l'avis du Conseil supérieur, la Commission du stage de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux doit jouer dans les années à venir un rôle primordial. Il est dès lors important de redéfinir ses compétences et les moyens qui lui sont donnés.

6. Ouverture de l'Institut vers le monde académique

Le Conseil supérieur propose à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux d'adapter le mode de fonctionnement de la Commission du stage de manière à bénéficier d'apports du monde extérieur. De même, il serait important de veiller à la transparence de la procédure d'accès à la profession vis-à-vis des candidats au stage récemment diplômés qui souhaitent devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.

7. Conséquences de la déclaration de Bologne

Le Conseil supérieur constate que l'avant-projet d'arrêté royal a été rédigé sous l'hypothèse de la situation actuelle de l'enseignement belge, à savoir la coexistence d'un enseignement dispensé par les universités et d'un enseignement dispensé en dehors des universités, lequel est soit de type long, soit de type court. Le Conseil supérieur constate que le texte soumis pour avis est basé sur l'approche actuelle de l'enseignement en Belgique. Il appartiendra, le cas échéant, aux Ministres compétents de déterminer si l'arrêté royal, tel qu'il est soumis, restera en vigueur après la mise en œuvre en Belgique des dispositions préconisées par la Déclaration de Bologne.

* *
 *

L'avis du Conseil supérieur est divisé en deux parties. La première partie traite d'éléments conceptuels, tels que les matières de base de l'examen d'admission des experts-comptables et des conseils fiscaux, les dispenses dont peuvent bénéficier les candidats experts-comptables ou conseils fiscaux dans le cadre de l'examen d'admission ou encore le statut de la Commission du stage de l'IEC.

D'autres éléments ponctuels ont également fait l'objet d'observations et sont repris dans la seconde partie de l'avis du Conseil supérieur, constituée d'un commentaire d'articles de l'avant-projet d'arrêté royal.

* *
 *

L'ensemble des considérations reprises dans le présent avis a été adopté par les membres unanimes du Conseil supérieur des Professions économiques.

Partie I : considérations générales relatives à l'avant-projet d'arrêté royal

Le Conseil supérieur a identifié trois éléments fondamentaux dans le cadre de l'examen de l'avant-projet d'arrêté royal auquel il a procédé:

- les matières de base de l'examen d'admission des experts-comptables et des conseils fiscaux ;
- les dispenses dont peuvent bénéficier les candidats experts-comptables ou conseils fiscaux dans le cadre de l'examen d'admission ;
- le statut de la Commission du stage de l'IEC.

I. Les matières de base de l'examen d'admission des experts-comptables et des conseils fiscaux

D'une manière générale, le Conseil supérieur constate que l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis répertorie les matières sur lesquelles porte l'examen d'admission dans son article 3, sous le § 1^{er} (pour ce qui concerne les experts-comptables) et sous le § 2 (pour ce qui concerne les conseils fiscaux).

Le Conseil supérieur se félicite de ce que cette liste des matières auxquelles seraient soumis les experts-comptables dans le cadre de leur examen d'admission est fort proche³ des matières énumérées dans le cadre de l'examen d'admission des réviseurs d'entreprises (article 15, § 2 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises).

En effet, cette approche est de l'avis du Conseil supérieur constructive dans la perspective de rapprochement des Instituts mise en exergue dans le cadre des travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Par contre en ce qui concerne les conseils fiscaux, il semble difficile compte tenu du nombre de matières à présenter dans le cadre de l'examen d'admission, de concevoir à terme un stage commun entre les réviseurs d'entreprises et les conseils fiscaux.

Cette constatation ne pose toutefois pas de problème dans la mesure où, en vertu

de l'article 19, alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.

A. En ce qui concerne les experts-comptables

1. La matière «droit comptable» est mentionnée à deux reprises: sous le troisième tiret «comptabilité, y compris la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises» et sous le septième tiret «normes pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés ainsi que les modes d'évaluation des postes du bilan et de détermination du résultat» du § 1^{er} de l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal.

Le Conseil supérieur propose de limiter le contenu de la troisième matière à la «comptabilité générale» et de clarifier le contenu du septième tiret en parlant de «législation relative aux comptes annuels et aux comptes consolidés»⁴ ou encore d'une manière plus générale de «droit comptable».

De l'avis du Conseil supérieur, il serait par contre peu adéquat d'intégrer le droit comptable dans le droit des sociétés car certains candidats pourraient disposer d'une formation solide en droit des sociétés sans connaître pour autant de manière suffisante le droit comptable.

2. En ce qui concerne le douzième tiret de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis relatif à la matière «Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables», le Conseil supérieur constate que :

- l'intitulé de la matière a été modifié par rapport à la disposition analogue contenue dans l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable ;
- l'intitulé de la matière était (sur la base de l'arrêté royal du 20 avril 1990) et est (sur la base de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis) différent de celui de l'arrêté royal du 13

3. L'annexe I du présent avis comparant ces deux dispositions peut utilement être consultée.

4. A titre de comparaison, l'approche retenue par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dans le cadre de la transposition de la huitième directive, est de synthétiser la matière en « législation relative aux comptes annuels et aux comptes consolidés » (Vademecum IRE, Ed. 1999, p. 56).

octobre 1987 applicable aux candidats réviseurs d'entreprises.

Par souci de cohérence, le Conseil supérieur tient à attirer l'attention des Ministres compétents sur le choix à opérer entre les deux approches envisagées ci-après :

a) Approche *de lege lata*

D'une interprétation littérale de la huitième directive européenne, il ressort que ni les experts-comptables, ni les conseils fiscaux ne sont soumis aux dispositions de cette directive étant donné qu'ils ne sont pas chargés du contrôle légal des comptes⁵.

Il convient toutefois de souligner que le législateur belge a chargé les experts-comptables externes de certaines missions de contrôle des comptes. On citera, à titre d'exemple, le pouvoir d'investigation et de contrôle des commissaires dont dispose tout associé d'une société qui n'est pas tenue de nommer un commissaire, en vertu de l'article 166 du Code des sociétés, qui dispose que cet associé peut se faire représenter par un expert-comptable.

Cette approche *de lege lata* conduirait dès lors logiquement à affiner la description de la matière « Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables » reprise (mais complétée) de la huitième directive.

Dans le cadre de cette approche, les Ministres compétents pourraient opter, pour ce qui concerne le douzième tiret, pour une description de matière plus proche de la réalité belge. Cela reviendrait à mentionner expressément les normes professionnelles (le plus souvent communes à l'IRE et à l'IEC) relatives aux missions conférées par le législateur aux experts-comptables.

Le choix d'une telle orientation pourrait permettre de retenir la formulation suivante: « Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres mis-

sions légales de l'expert-comptable et du conseil fiscal ».

Le Conseil supérieur tient à préciser que, dans le cadre de cette approche, l'expression « autres missions légales de l'expert-comptable et du conseil fiscal » peut inclure des missions de contrôle des comptes dans la mesure où le législateur a confié ce type de mission aux experts-comptables.

b) Approche *de lege ferenda*

Une autre possibilité consisterait à retenir une approche *de lege ferenda* nécessitant toutefois une modification des dispositions légales actuellement en vigueur.

Conformément à ce qui a été précisé ci-dessus, le Conseil supérieur est attentif au fait que la liste des matières auxquelles seraient soumis les experts-comptables dans le cadre de leur examen d'admission puisse être fort proche des matières énumérées dans le cadre de l'examen d'admission des réviseurs d'entreprises.

Dans la perspective de rapprochement des Instituts (mise en exergue dans le cadre des travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales), le Conseil supérieur se donne pour mission de préconiser que l'adoption de dispositions nouvelles ne puisse entraîner des difficultés, voire une impossibilité, dans le cadre du rapprochement entre les Instituts.

Selon l'approche *de lege ferenda*, les autorités ministérielles compétentes pourraient être amenées à maintenir tel quel le libellé de la matière visée par le douzième tiret.

Le Conseil supérieur constate cependant que le contenu de la matière (telle que définie dans l'avant-projet d'arrêté royal) diffère de celui de la huitième directive, sans porter pour autant atteinte à la compatibilité entre les dispositions suivantes:

– directive européenne et arrêté royal du 13 octobre 1987 (réviseurs d'entreprises): « Normes juridiques et professionnelles concernant le contrôle légal des documents comptables ainsi

que les personnes effectuant ce contrôle »;

- arrêté royal du 20 avril 1990: « Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable et le contrôle légal des documents comptables ainsi que les personnes effectuant ce contrôle » ;
- avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis : « Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables ainsi que les personnes effectuant ce contrôle ».

Le Conseil supérieur souhaite par ailleurs attirer l'attention sur le fait que cette matière d'examen d'admission peut sembler plus contraignante pour les experts-comptables qu'elle ne l'est pour les réviseurs d'entreprises⁶.

Enfin, il importe de souligner que le choix de cette approche ne serait pas sans conséquence sur la portée de l'examen d'admission des conseils fiscaux (voir ci-après point B.2).

5. Du paragraphe 1^{er} de l'article 1^{er} de la huitième directive, il ressort que les mesures de coordination prescrites par ladite directive s'appliquent aux dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres relatives aux personnes chargées d'effectuer:

- a) le contrôle légal des comptes annuels des sociétés, ainsi que la vérification de la concordance des rapports de gestion avec les comptes annuels, dans la mesure où ce contrôle et cette vérification sont imposés par le droit communautaire, visés par l'article 51 de la quatrième directive européenne en matière comptable (78/660/CEE);
- b) le contrôle légal des comptes consolidés des ensembles d'entreprises, ainsi que la vérification de la concordance des rapports de gestion consolidés avec ces comptes consolidés, dans la mesure où ce contrôle et cette vérification sont imposés par le droit communautaire, visés par l'article 37 de la septième directive européenne en matière comptable (83/349/CEE).

6. L'arrêté royal du 13 octobre 1987 traitant de l'accès à la profession des candidats réviseurs d'entreprises ne comprend en effet pas expressément les normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable ou le conseil fiscal.

B. En ce qui concerne les conseils fiscaux

1) Le terme «dispenses», utilisé dans le paragraphe 2 de l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal peut, de l'avis du Conseil supérieur, prêter à confusion dans la mesure où il est également question de dispenses (conditionnelles) dans l'article 3, § 4 de l'avant-projet d'arrêté royal.

Il semble par ailleurs difficile, compte tenu du nombre de matières à présenter dans le cadre de l'examen d'admission, de concevoir à terme un stage commun entre les réviseurs d'entreprises et les conseils fiscaux. Cette constatation ne pose toutefois pas de problème dans la mesure où, en vertu de l'article 19, alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.

2) Le Conseil supérieur s'interroge par ailleurs sur la pertinence d'énumérer la liste des matières à ne pas présenter alors qu'il serait tout aussi simple d'énumérer la liste des matières à présenter par les conseils fiscaux.

Outre le gain en clarté, cette proposition présente l'avantage – dans la mesure où l'approche *de lege lata* décrite ci-avant serait retenue – de permettre d'affiner la matière «Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables» de manière à limiter la portée de cette matière aux missions du conseil fiscal.

La formulation suivante pourrait dès lors être retenue: «Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres missions légales du conseil fiscal».

Dans la mesure où l'approche *de lege ferenda* devait être retenue, il en découlerait logiquement que les examens d'admission relatifs à cette matière de «Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables» seraient organisés conjointement pour les experts-

comptables et les conseils fiscaux. Le Conseil supérieur s'interroge à ce propos sur la nécessité d'étendre l'épreuve pour les conseils fiscaux à des matières qui ne sont pas liées aux missions du conseil fiscal.

Par contre, dans la mesure où l'approche *de lege lata* devait être retenue, compte tenu de la portée différente de cette matière «Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres missions légales de l'expert-comptable et/ou du conseil fiscal» selon que le candidat à l'examen d'admission souhaite devenir expert-comptable (et conseil fiscal) (matières visées au § 1^{er} de l'article 3) ou conseil fiscal (matières visées au § 3 de l'article 3), l'examen d'admission relatif à cette matière pourrait utilement être adapté pour tenir compte des spécificités de chaque profession.

3) Le Conseil supérieur est d'avis que l'examen d'admission des conseils fiscaux doit contenir une épreuve sur les différentes branches «fiscales», à l'instar de ce qui est applicable aux candidats experts-comptables pour les différentes branches «comptables», de manière à s'assurer que les candidats conseils fiscaux disposent des connaissances minimales avant d'entamer le stage de trois ans.

Le Conseil propose dès lors de remplacer le onzième tiret «droit fiscal (fiscalité directe et indirecte)» par les subdivisions suivantes du droit fiscal:

- principes généraux du droit fiscal;
- impôt des personnes physiques;
- impôt des sociétés;
- taxe sur la valeur ajoutée;
- principes de droits d'enregistrement et de succession;
- principes de taxes régionales et locales;
- principes de droit fiscal européen et international;
- procédure fiscale.

Au cas où un système de dispenses devait être mis en place (voir ci-après point II), le Conseil supérieur propose dans cette perspective que, lorsqu'un candidat est dispensé des trois matières de base en matière fiscale (à savoir:

«Impôt des personnes physiques», «Impôt des sociétés» et «Taxe sur la valeur ajoutée»), celui-ci soit d'office dispensé de la matière de base «Principes généraux du droit fiscal».

Dans la mesure où l'expert-comptable doit disposer des mêmes connaissances dans les matières fiscales (même degré d'approfondissement) que les conseils fiscaux qui ne souhaitent pas porter le double titre d'expert-comptable et de conseil fiscal, le Conseil supérieur estime que l'examen d'admission des experts-comptables devrait, à l'instar de ce qui est préconisé pour les conseils fiscaux, contenir une épreuve sur les différentes branches du droit fiscal.

Pour éviter de surcharger l'examen d'admission des experts-comptables tout en prenant en considération la spécificité de la profession de conseil fiscal, le Conseil supérieur propose en outre de permettre au candidat expert-comptable qui n'a pas réussi la totalité des matières fiscales d'entamer néanmoins son stage de trois ans, sous réserve de la réussite de l'examen de «principes généraux du droit fiscal».

Dans la mesure où le candidat expert-comptable réussit l'examen des différentes matières fiscales au cours de la session qui suit le début de son stage, la partie de stage déjà effectuée pourrait être prise en considération pour le calcul des trois années de stage.

II. Les dispenses dont bénéficient les candidats experts-comptables ou conseils fiscaux dans le cadre de l'examen d'admission

L'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable permettait (article 4) au Conseil de l'IEC d'octroyer des dispenses de l'examen portant sur la connaissance théorique de matières mentionnées expressément sur leur diplôme.

Cette disposition a été reprise dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis (article 3, § 4), sans modification significative quant au fond :

- la décision de principe relative aux critères permettant de considérer que le nombre d'heures suivies par un étudiant dans une matière particulière est prise de manière unilatérale par le Conseil de l'IEC ;
- l'application ultérieure au cas par cas des décisions de principe prises par le Conseil de l'IEC en matière de dispenses est appréciée exclusivement par ce même Conseil de l'IEC.

A. L'utilité de l'arrêté royal du 22 novembre 1990

Dans l'état actuel des dispositions en vigueur, il existe par ailleurs un arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (modifié à différentes reprises, dont dernière en date, par l'arrêté royal du 4 mai 1999).

Une liste de diplômes reprise en annexe de l'arrêté royal précité définit quelles sont les formations dont les titulaires peuvent présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Le Conseil supérieur remarque que jusqu'à présent :

- cette liste reprise en annexe à l'arrêté royal a été conçue comme une liste d'établissements d'enseignement auxquels sont associés des diplômes qui autorisent leur détenteur à participer à l'examen d'admission permettant de devenir à terme expert-comptable et/ou conseil fiscal. Cette liste n'a en aucune manière été conçue en fonction d'éventuelles dispenses associées à un diplôme repris dans la liste ;
- il ne semble pas avoir été procédé à l'évaluation périodique de la liste des établissements d'enseignement repris dans l'annexe de l'arrêté royal précité.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de définir clairement la portée de cet arrêté royal de manière à garantir à tout candidat à l'examen d'admission une application identique de principes en matière de dispenses, dont les lignes de

force doivent être reprises dans l'arrêté royal soumis pour avis.

En outre, dans la mesure où un système de dispenses est effectivement mis en place au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que la portée de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être revue de manière à répertorier les dispenses afférentes à chaque diplôme dans l'arrêté royal. Les Ministres compétents pourraient également opter pour le remplacement de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal répondant aux objectifs précis tels que définis dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Pour assurer la transparence des dispenses associées à chaque diplôme, il conviendrait de préciser, dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis ou dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990, que les étudiants bénéficient des dispenses telles que définies au moment de leur première inscription dans l'établissement d'enseignement.

Enfin, le Conseil supérieur souhaiterait proposer aux autorités ministérielles compétentes de préconiser une révision régulière de la liste des établissements d'enseignement et de leur diplôme repris dans l'arrêté royal, au vu de l'évolution des exigences de la profession.

Eu égard à ces différentes remarques, il est dès lors proposé de remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal rédigé dans l'optique de l'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur. L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être maintenu en parallèle pendant une période transitoire permettant aux établissements d'enseignement supérieur d'introduire leur dossier en vue d'être répertorié dans le nouvel arrêté royal. Ce dossier devrait être introduit auprès des services du Ministre de l'Economie et des services du Ministre des Classes moyennes et de l'Agriculture de manière à ce qu'ils s'assurent que les établissements d'enseignement qui introduisent un dossier délivrent bien un (ou plusieurs) diplôme(s)

répondant aux critères fixés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

B. La nécessité de la mise en place d'un régime d'octroi de dispenses automatiques

Le Conseil supérieur estime qu'un système de dispenses automatiques (totales ou partielles) attachées d'office aux différentes formations doit être mis en place.

1) Mise en place d'un régime d'octroi de dispenses

De l'avis du Conseil supérieur, il est logique d'opter pour un traitement différent selon que le candidat est porteur d'un diplôme d'enseignement supérieur comportant deux cycles (universités et enseignement supérieur de type long) ou d'un diplôme d'enseignement supérieur de type court, compte tenu de la différence en matière d'approche et d'objectif poursuivis par ces deux types d'enseignement.

Toutefois, eu égard aux caractéristiques respectives des diplômes délivrés d'une part par les universités et les établissements d'enseignement supérieur de type long et d'autre part par les établissements d'enseignement supérieur de type court, le Conseil supérieur tient à souligner qu'un traitement équilibré entre les deux types de formation doit être recherché lors de la mise en place d'un système de dispenses.

a) En ce qui concerne l'enseignement universitaire et équivalent (enseignement supérieur de type long comportant au minimum deux cycles de deux ans)

Le Conseil supérieur préconise une approche semblable à celle retenue par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (Vademecum, Ed. 1999, p. 55-56) : les dispenses sont délivrées de manière automatique dans la mesure où un nombre d'heures de cours suivis dans un enseignement universitaire (ou équivalent) correspond aux critères fixés par le

Conseil de l'IEC, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Conseil supérieur souhaiterait proposer au Gouvernement d'insérer un nouvel article (par exemple, entre les actuels articles 57 et 58) mentionnant le délai (*de 6 mois*) endéans lequel l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux soumettrait au Conseil supérieur des Professions économiques les dispositions d'octroi de dispenses.

Dans la mesure où le porteur d'un diplôme d'enseignement supérieur comportant deux cycles d'études, délivré par une université ou un établissement d'enseignement supérieur économique de niveau universitaire créé ou agréé par l'État ou par un jury central, dispose d'un diplôme complémentaire (de deuxième ou de troisième cycle), délivré par ces mêmes établissements d'enseignement, le Conseil supérieur estime que des dispenses doivent aussi pouvoir être accordées au candidat concerné si (le supplément de) ce diplôme complémentaire mentionne une ou plusieurs des matières faisant l'objet de l'examen d'admission.

Enfin, dans la mesure où un candidat expert-comptable et/ou conseil fiscal, porteur d'un diplôme d'enseignement supérieur comportant deux cycles d'études, bénéficie des dispenses dans les trois matières de fiscalité approfondies (« Impôt des personnes physiques », « Impôt des sociétés » et « Taxe sur la valeur ajoutée »), le Conseil supérieur préconise d'insérer dans l'arrêté royal une disposition prévoyant que le candidat bénéficie d'office de la dispense en « Principes généraux de droit fiscal ».

b) En ce qui concerne l'enseignement supérieur de type court (graduats consistant en trois ans de formation)

De l'avis du Conseil supérieur, des dispenses devraient être données à tous les candidats porteurs d'un diplôme d'enseignement supérieur de type court visé par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Ces dispenses porte-

raient sur les matières de base qui ont été approfondies dans le cadre de leur formation, indépendamment du nombre d'heures consacrées à ces matières ou du nombre de crédits d'études.

Dans la mesure où les matières enseignées mais également le nombre d'heures consacrées à l'enseignement de chacune de ces matières varient d'un établissement d'enseignement supérieur de type court à un autre, le Conseil supérieur propose un système de dispenses en deux étapes :

- des dispenses fixées dans l'arrêté royal soumis pour avis, applicables aux détenteurs de tous les diplômes d'enseignement supérieur visés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, indépendamment du nombre d'heures consacrées à ces matières ou du nombre de crédits d'études.

Ces dispenses doivent être limitées en nombre vu qu'elles ne peuvent couvrir que les **matières de base enseignées dans tous les établissements d'enseignement supérieur de type court** visés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999. La liste des établissements d'enseignement serait reprise dans un arrêté royal distinct (voir ci-avant point A relatif à l'utilité de l'arrêté royal du 22 novembre 1990).

- En ce qui concerne les **graduats en comptabilité**, l'octroi d'une dispense générale pourrait être retenu dans les matières suivantes :

- * comptabilité générale (mais à l'exclusion de la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et ce en raison de l'approche plus juridique qui sied à l'examen de cette matière qui couvre le droit comptable)
- * comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion
- * principes généraux de droit fiscal
- * organisation des services comptables et administratifs des entreprises
- * systèmes d'information et d'informatique

- En ce qui concerne les **graduats en fiscalité**, l'octroi d'une dispense générale pourrait être envisagé dans les matières suivantes :

- * principes généraux du droit fiscal
- * Impôt des personnes physiques
- * Impôt des sociétés
- * Taxe sur la valeur ajoutée
- * systèmes d'information et d'informatique

- En ce qui concerne les **graduats en droit**, l'octroi d'une dispense générale pourrait être conçu pour les matières suivantes :

- * principes généraux du droit fiscal
- * principes du droit civil et commercial
- * principes de droit du travail et de la sécurité sociale.

- Certains diplômes d'enseignement supérieur de type court pourraient permettre à leur porteur de bénéficier de **dispenses complémentaires**, octroyées par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, sur la base de critères objectifs (tels que, à titre d'exemple, le nombre d'heures et/ou les matières minimales à aborder).

A cet égard, l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis devrait fixer le cadre général du système à mettre en place permettant au Conseil de l'IEC d'octroyer des dispenses complémentaires en assurant l'objectivité et la sécurité liées à un système de dispenses équitable.

L'examen des dossiers individuels devrait être effectué par la Commission du stage sur la base des critères d'octroi des dispenses fixés par le Conseil de l'IEC.

Ainsi, par exemple, le gradué en comptabilité (orientation fiscalité) ayant obtenu son diplôme dans un établissement supérieur de type court répondant aux critères repris dans les alinéas précédents pourrait bénéficier de dispenses complémentaires dans la mesure où le Conseil de l'IEC, sur la base de critères objectifs définis dans

l'arrêté royal soumis pour avis, estime que la formation correspond pour ce qui concerne une (ou plusieurs) matière(s) au niveau attendu au moment de l'admission en stage d'un candidat expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Le Conseil supérieur souhaite à cet effet attirer l'attention des Ministres compétents en la matière sur le fait qu'il s'indiquerait de veiller à mettre sur pied un système assurant un traitement équilibré entre les diplômés délivrés d'une part par les universités et les établissements d'enseignement supérieur de type long et d'autre part ceux délivrés par les établissements d'enseignement supérieur de type court.

De l'avis du Conseil supérieur, il est indispensable que les membres de la Commission du stage de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux aient des contacts réguliers avec les établissements d'enseignement concernés. Ces contacts devraient contribuer à l'adéquation entre la formation de ces différents établissements d'enseignement supérieur et l'évolution des exigences de la profession.

Ces dispenses complémentaires ne devraient être accordées que pour un délai limité dans le temps de manière à éviter que la liste des dispenses ne soit que cumulative, tout en assurant le respect des droits acquis par les étudiants en cours de formation.

2) Cadre lié à la mise en place d'un système d'octroi de dispenses

- Le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable que l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis introduise une distinction nette en matière des compétences de l'organe chargé de prendre les décisions de principe en matière de dispenses et celles de l'organe chargé d'appliquer *in concreto* ces décisions de principe.

Cette délégation d'application concrète des décisions de principe prises par le Conseil de l'IEC pourrait être faite au

profit de la Commission du stage, par analogie à la situation applicable auprès de l'IRE⁷, ou par une autre Commission créée spécialement à cet effet.

Le Conseil supérieur estime qu'il serait par ailleurs important de mettre en place un dispositif de contact avec les universités, les établissements d'enseignement supérieur de type long et de type court de manière à assurer la transparence du système de dispenses mis en place au sein de l'IEC. Un contact structurel pourrait être assuré en créant une Commission permanente, regroupant des représentants de l'IEC et des représentants du monde académique.

- Enfin, dans la mesure où l'IEC souhaite effectivement faire un usage systématique de la procédure d'octroi de dispenses, il serait préférable de mentionner clairement un certain nombre de modalités pratiques qui donneraient l'assurance de la mise en œuvre systématique de ce processus de dispenses.

L'arrêté royal devrait décrire la procédure à suivre pour introduire le dossier, le délai dans lequel une réponse doit être donnée par l'IEC, imposer la motivation par l'IEC en cas de refus de dispenses, prévoir des modalités si l'IEC ne devait pas donner une réponse dans le délai prévu dans l'arrêté royal (dispenses d'office, par exemple), la mise sur pied d'une certaine publicité autour des dispenses accordées aux étudiants. Dans ce cadre, le Conseil supérieur renvoie, à titre d'exemple, au site internet canadien de l'ICCA⁸ qui fait un lien avec chaque institution universitaire qui délivre un titre permettant de devenir *certified accountant* et présente les profils de cours de chacune de ces universités.

De même, le Conseil supérieur souhaite que (sous les dispositions finales) le délai dans lequel l'IEC soumettrait au Conseil supérieur les dispositions pratiques en matière de dispenses (par exemple, au plus six mois après la publication de l'arrêté royal au Moniteur belge) soit mentionné.

III. Le statut de la Commission du stage de l'IEC

A. Terminologie

Le Chapitre II de l'avant-projet d'arrêté royal contient l'expression «Commission du stage» (titre) ou «Commission de stage» (article 8, § 1^{er}). Le Conseil supérieur propose d'harmoniser l'expression.

B. Rôles et compétences de la Commission du stage

La première phrase du paragraphe 1^{er} de l'article 8 de l'avant-projet d'arrêté royal «La Commission du stage exerce son activité sous le contrôle du Conseil» est fortement divergente par rapport au statut de la Commission du stage de l'IRE :

- aucune disposition de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises ne précise que la Commission du stage de l'IRE exerce son activité sous le contrôle de son Conseil ;
- en pratique, on observe que le Conseil de l'IRE se limite à entériner les décisions de la Commission du stage, à moins que la Commission du stage ne mette un point particulier à l'ordre du jour dudit Conseil.

7. A titre comparatif, l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-réviseurs d'entreprises dispose dans son article 16 que les dispenses sont données par matière par la Commission du Stage, «à condition que le nombre d'heures consacré à l'étude de cette matière corresponde au moins au nombre d'heures que le Conseil, après avis du Conseil supérieur, considère comme suffisant pour cette matière dans le cadre des exigences de la profession de réviseur d'entreprises».

8. <http://www.icca.ca> - Voir la partie du site destinée à la profession de CA / Aller dans la partie du site consacrée aux ordres provinciaux / Choisir un ordre particulier (p. ex. le Québec) / Voir la partie du site réservée aux candidats à l'exercice de la profession / Cheminement pour devenir CA/ Candidat du Québec / Profils de cours de chacune des universités québécoises.

Le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence du fait que le Conseil de l'IEC chargerait la Commission du stage :

- d'une part, de veiller à l'organisation de la formation des stagiaires (article 8, § 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal) et
- d'autre part, de contrôler le bon déroulement du stage (et la bonne formation des stagiaires) (article 8, § 2 de l'avant-projet d'arrêté royal).

Ceci pourrait nuire à la transparence des structures vis-à-vis des tiers.

Le Conseil supérieur tient à rappeler que l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dispose que « **L'Institut** a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal, dont il peut contrôler et préciser l'organisation, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle. L'Institut veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres. »

De l'examen des dispositions applicables aux candidats réviseurs d'entreprises, il ressort que la Commission du stage n'est en aucune manière chargée de l'organisation de la formation des stagiaires.

Il va de soi que dans le cadre d'un rapprochement des Instituts, il serait souhaitable que la Commission du stage de l'IRE et celle de l'IEC aient des structures et des compétences les plus proches possibles, en vue de la création à terme d'une « Commission du stage Inter-Instituts ».

Dans la mesure où la Commission du stage serait cependant chargée par le Conseil de l'IEC d'une part de la formation des stagiaires et d'autre part du contrôle de la bonne formation de ceux-ci, le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable de créer au sein de la Commission du stage deux sous-commissions, chargées d'une des deux missions.

En vue de faciliter la comparaison du statut des deux Commissions du stage, le Conseil supérieur a établi les tableaux suivants :

- la comparaison des dispositions contenues dans l'article 8, § 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal avec celles contenues dans l'arrêté royal du 13 octobre 1987 (voir annexe II - premier tableau) ;
- la comparaison des dispositions contenues dans l'article 8, § 2, alinéa 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal avec celles contenues dans l'article 9 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 (voir Annexe II – deuxième tableau).

Comme mentionné ci-dessus, dans la mesure où un stage commun est envisagé, le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable de rapprocher le plus possible les dispositions applicables aux deux organisations professionnelles. Dans ce cadre, on notera que :

- la portée des points 6°, 7°, 10° et 12° de l'article 8, § 2, alinéa 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis est quelque peu différente ;
- le point 5° du même alinéa n'est pas repris dans l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises. Le Conseil supérieur estime par ailleurs que ce point est redondant par rapport au § 1^{er} de l'article 8.

C. Présence équilibrée d'experts-comptables et/ou de conseils fiscaux externes et internes au sein de la Commission du stage

Les alinéas 3 et 4 du § 2 de l'article 9 visent à assurer une représentation minimale d'experts-comptables et de conseils fiscaux *externes*.

Le Conseil supérieur tient à rappeler que la loi de 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises n'établit pas de primauté des experts-comptables *externes* sur les experts-comptables *internes*.

Par ailleurs, des travaux parlementaires précédant la loi du 22 avril 1999 relative

aux professions comptables et fiscales, il ressort que ce principe de base n'a pas été remis en question.

Deux solutions sont dès lors envisageables pour rencontrer l'esprit de la loi de 1985 et partant celle de 1999: soit supprimer ces deux alinéas, soit ajouter deux alinéas pour prévoir une disposition similaire pour les experts-comptables et les conseils fiscaux *internes*.

Partie II : commentaire des articles de l'avant-projet d'arrêté royal

1. Préambule

D'un point de vue purement légistique⁹, le Conseil d'État estime qu'en cas de transposition d'une directive européenne en droit belge, le choix est laissé quant à la façon dont il est fait référence à cette directive européenne :

- au moyen d'un considérant dans le préambule ou, pour les textes de nature législative, en note de bas de page dans le *Moniteur belge* ;
- dans l'intitulé de la disposition ;
- au moyen d'un article qui fait référence à la directive européenne transposée.

Dans le strict respect des compétences qui lui sont dévolues, le Conseil supérieur souhaiterait à cet égard suggérer que si une disposition légale ne reprend qu'une partie des dispositions de la directive européenne, il serait préférable de ne pas se référer à la directive concernée dans le corps même de la disposition. Il propose dès lors de supprimer, dans le dispositif réglementaire, la référence à la huitième directive européenne en matière de contrôle légal des documents comptables aux §§ 1^{er} et 2 de l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal.

Il serait par contre utile, de l'avis du Conseil supérieur, de mentionner très clairement dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal que le choix des matières sur lesquelles porte l'examen d'admission des candidats experts-comptables a été guidé par une volonté de permettre à terme la création d'un tronc commun en matière de stage entre les experts-comptables et les réviseurs d'entreprises. Dans cette même perspective, il serait adéquat de se référer, le cas échéant, à la loi du 22 avril 1999 dont les documents préparatoires ont mis en exergue le rapprochement entre les Instituts.

Le Conseil supérieur estime par ailleurs qu'il serait préférable, dans un souci de clarté, de mentionner dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal que l'examen d'admission sera conçu de manière à tenir compte de la diversité des diplômes visés à l'article 19, 3^o de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

II. Commentaire de certains articles

- Article 3, § 4

Il faudrait vérifier la terminologie exacte pour savoir si l'expression officielle est «unités d'étude» ou «crédits d'étude».

- Article 3, § 5
- Article 28, § 1^{er}
- Article 48, § 4

Les dispositions contenues dans ces trois articles permettent aux titulaires d'un diplôme étranger de ne pas devoir présenter d'examen d'admission (article 3, § 5), de ne pas devoir effectuer un stage (article 28, § 1^{er}) et de ne pas devoir présenter un examen d'aptitude (article 48, § 4).

Ces trois dispositions font référence à l'article 2, 4^o de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux¹⁰.

Cet article 2, 4^o serait inséré dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 dans le cadre de la transposition de la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans.

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que la directive 89/48/CEE couvre deux types de situations :

- les personnes qui ont obtenu un « titre de formation » dans un autre Etat membre de l'Union européenne ;
- les personnes qui ont obtenu un diplôme d'enseignement supérieur (d'une durée minimale de trois ans) sans pour autant constituer un « titre de formation »¹¹.

Par «titre de formation», il faut entendre un titre qui donne accès à la profession, sans devoir passer d'examen d'admission, de stage et d'examen d'aptitude. Tel est le cas par exemple en France où les experts-comptables titulaires d'un diplôme d'expertise comptable (DEC) délivré par le Ministre de l'éducation nationale (Bac + 5) sont d'office reconnus comme expert-comptable dans la mesure où il sont inscrits au tableau de

9. Voir à ce propos le Traité de légistique publié par le Conseil d'Etat (1^{er} mars 1999), point 8.4. (page 43).

10. L'insertion du point 2, 4^o dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 fait également l'objet d'un avis distinct du Conseil supérieur donné dans le cadre de la transposition de la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans.

11. En Belgique, il n'existe pas de « titre de formation ». L'accès à la profession se base sur un diplôme d'enseignement supérieur mais implique un examen d'admission, un stage et un examen d'aptitude.

l'Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agréés. Ce même titre de formation donne par ailleurs accès au titre de Commissaire aux comptes.¹²

Le § 5 de l'article 3, le § 1^{er} de l'article 28 et le § 4 de l'article 48 ne sont acceptables, de l'avis du Conseil supérieur, que dans la mesure où les personnes couvertes par l'article 2, 4^o de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 disposent d'un «titre de formation».

Pour éviter toute discrimination avec les candidats ayant obtenu leur diplôme en Belgique, les personnes relevant d'un Etat membre de l'Union européenne, qui possèdent un diplôme ne consistant pas un titre de formation, devraient être placées sur un pied d'égalité avec les diplômés en Belgique lors de l'examen d'admission. Le Conseil supérieur propose dès lors d'ajouter une disposition complémentaire à ce propos dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

- Article 4

point b): Le Conseil supérieur propose que la demande soit adressée à la Commission du stage plutôt qu'au Conseil.

- Article 5

Le Conseil supérieur propose d'externaliser la rédaction et la correction des questions de l'examen d'admission à des personnes extérieures à la Commission du stage, de préférence ayant une expérience d'enseignement dans la matière concernée. Un alinéa pourrait être inséré à cet effet entre les alinéas 2 et 3.

Cela permettrait, de l'avis du Conseil supérieur, d'assurer vis-à-vis du monde extérieur une meilleure visibilité quant au niveau de l'examen d'admission et quant à l'impartialité des corrections des épreuves.

- Article 6

– Le Conseil supérieur souhaiterait qu'un délai maximal de notification des résultats de l'examen d'admission par le Conseil soit ajouté dans l'arrêté royal soumis pour avis.

– Dans la version française du texte, le Conseil supérieur propose de remplacer le mot « mentionnés » par le mot « consignés ».

- Article 7

Dans la version française du texte, supprimer le point en milieu de phrase.

- Article 8

– L'article 8, § 2, alinéa 2 de l'avant-projet d'arrêté royal devrait être adapté compte tenu des propositions de modifications du Conseil supérieur proposées au niveau de l'article 3, § 1^{er}.

– De même, l'article 8, § 2, alinéa 3 de l'avant-projet d'arrêté royal devrait être adapté compte tenu des modifications proposées par le Conseil supérieur au niveau de l'article 3, § 2.

- Article 13

Le Conseil supérieur propose de prévoir un quorum de présence minimal pour les membres de la Commission du stage qui sont inscrits sur la liste, visée à l'article 5, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 22 avril 1999 qui comporte le moins de membres.

- Article 15

Ce délai de quatre mois ne semblent a priori pas tenable dans la mesure où le Comité des stagiaires dispose par ailleurs de quatre mois pour remettre sa partie de texte à la Commission du stage (article 46, alinéa 4). Le Conseil supérieur propose de ramener le délai accordé sous l'article 46, alinéa 4 à trois mois.

- Article 20

Le Conseil supérieur s'interroge sur le fondement légal de la Commission d'agrégation (de Erkenningscommissie) mentionnée dans l'article 20.

S'il s'agit de la Commission créée au sein de l'IEC en application de l'article 60, § 3 de la loi du 22 avril 1999, le Conseil supérieur propose de renvoyer à l'article concerné.

- Article 21

– Au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, sous le 2^o, le Conseil supérieur propose de renvoyer à l'article 36 au lieu de l'article 37 en ce qui concerne les 1.000 heures.

– Au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, sous le 3^o, le Conseil supérieur s'interroge sur la raison qui motive la limitation de la prescription de ne pas pouvoir porter atteinte aux intérêts professionnels du maître de stage à la période correspondant à «la période du stage».

- Article 24

L'article 22 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 de l'IRE (alinéas 3 à 5) prévoit l'indication dans le contrat de prestation de services indépendant de dispositions en matières d'honoraires minimaux à verser par le maître stage au stagiaire, lorsqu'il s'agit d'un contrat de prestation de services indépendants.

Il convient à cet égard d'attirer l'attention sur le fait qu'aucune mention similaire de protection des stagiaires ne figure dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis alors que l'alinéa 1^{er} de l'article 26 de la loi du 22 avril 1999 précise expressément que « Le règlement de stage détermine [...] les règles de rémunération des stagiaires ».

- Article 27

A la lecture de cette disposition, il semble que l'entièreté du stage puisse se dérouler en dehors de la Belgique pour les candidats étrangers. Dans l'affirmative, le Conseil supérieur s'étonne de cette latitude et s'interroge sur la connaissance effective du stagiaire de la réglementation applicable en Belgique.

A l'inverse, le Conseil supérieur regrette qu'il ne semble pas possible à un candidat belge d'effectuer une partie de son stage à l'étranger.

12. Trollet C. (1994), *L'exercice de la Profession comptable dans la CEE*, Paris, Editions Comptables Malesherbes, 262 p. (voir en particulier les pages 107 à 109).

- Article 29

Le Conseil supérieur s'interroge sur le fondement de la disposition reprise sous l'alinéa 3 de l'article 29 selon laquelle le stage n'est pas interrompu lorsqu'une nouvelle convention de stage est conclue dans les trois mois et approuvée par la Commission de stage.

- Article 36

- Alinéa 2 : Le Conseil supérieur souhaite que tout stagiaire ait une expérience dans les diverses missions particulières confiées par le législateur aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux. A ce propos, il s'interroge :

- comment la Commission du stage peut s'assurer qu'un stagiaire a une expérience dans les diverses missions particulières confiées par le législateur aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux ;
- s'il existe des conditions au niveau du maître de stage ;
- si le journal de stage est examiné en ce sens par la Commission du stage ;
- si ceci fait partie des conditions à rencontrer nécessairement pour réussir son stage.

- Alinéa 2, *in fine* : dans la version française, remplacer «l'absence du travail» par «l'absence au travail».

- Article 37

- Le problème de l'organisation de la formation des stagiaires par la Commission du stage se retrouve indirectement dans cette disposition (voir ci-avant article 8, §§ 1^{er} et 2).

- Le Conseil supérieur s'interroge sur ce que l'on entend par conférences, séminaires, épreuves intermédiaires et activités diverses organisés ou reconnus par la Commission du stage.

A la connaissance du Conseil supérieur, il n'existe pas à ce jour de reconnaissance de formation en matière d'accès à la profession. En outre, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 charge l'Institut

des Experts-comptables et des Conseils fiscaux de la « mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal ... ».

Le Conseil supérieur propose dès lors de supprimer les mots « ou reconnus ».

- Article 38

Le Conseil supérieur constate qu'il n'y a pas de modalités pratiques en matière de présentation du journal de stage qui sont prévues. Il propose d'insérer une phrase semblable à la deuxième phrase de l'article 29 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

- Article 40

- La question se pose de savoir s'il existe ou non une obligation pour le maître de stage d'avoir une expérience pratique suffisante en matière des missions particulières que le législateur a confié aux experts-comptables ou aux conseils fiscaux. Il est en effet primordial que le stagiaire puisse avoir l'occasion d'acquérir une expérience dans les différentes facettes de la fonction d'expert-comptable avant de pouvoir présenter l'examen d'aptitude.

- Le Conseil supérieur constate que l'on ne précise pas dans l'avant-projet d'arrêté royal que le maître du stage est responsable de la bonne exécution des prescriptions en matière de stage (à l'instar de la deuxième phrase de l'article 33 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987). Ceci n'est-il pas regrettable dans la mesure où il s'agit d'une mesure de protection des stagiaires qui peut s'avérer utile ?

- Titre IV – L'examen d'aptitude

- Il serait adéquat d'inverser les chapitres I et II pour améliorer l'ordre logique des dispositions contenues dans le titre IV de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

- Article 48

- § 1^{er}, alinéa 3 : Le Conseil supérieur propose de faire référence à l'article 3, § 2 pour l'épreuve écrite des conseils fiscaux si la proposition du Conseil supérieur d'opter pour une liste de matière sous forme positive est retenue.

- § 1^{er}, alinéa 4 : Le Conseil supérieur propose d'ajouter «la pratique de la profession» entre «interrogation sur» et «les missions», à l'instar de l'alinéa 3 de l'article 38 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 de l'IRE. A défaut, cet examen oral pourrait ne couvrir que des matières théoriques, ayant déjà été testées dans le cadre de l'examen d'admission (au stage).

- Les paragraphes 2 et 3 devraient être transférés sous l'article 52 (voir ci-après).

- Le paragraphe 4 deviendrait paragraphe 2.

- Article 50

- Alinéa 1^{er} : le Conseil supérieur s'interroge sur la raison pour laquelle l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux n'organiserait qu'une seule session par an au moins alors qu'à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises il y en a d'office deux par an (article 36, alinéa 3 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987) et que le nombre de stagiaires est moins important. Ceci pourrait avoir pour conséquence de rallonger excessivement la durée du stage.

- Alinéa 3 : pour toute clarté, le Conseil supérieur propose d'ajouter à la fin de la dernière phrase de l'alinéa «(non membre de l'Institut)».

- Article 51

Le Conseil supérieur constate qu'une seule session peut être organisée par an (article 50) et que cinq chances sont données au stagiaire. Cela signifie que le stage pour devenir expert-comptable ou conseil fiscal peut durer jusqu'à huit ans. Le Conseil supérieur propose de ramener

cette durée du stage en organisant au minimum deux sessions d'examen par an.

- Article 52

Les alinéas 2 et 3 de l'article 48 pourraient utilement être transférés sous l'article 52.

- Article 53

Il serait préférable d'ajouter un délai maximal de notification des résultats des l'examen d'aptitude au candidat par le Conseil.

- Le Conseil supérieur s'interroge sur le sort d'un stagiaire qui n'aurait obtenu le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal au terme de ses cinq chances et constate que l'arrêté royal n'aborde pas cette éventualité.

- Titre V – Accès au port du titre d'expert-comptable pour les membres inscrits sur la seule liste des conseils fiscaux – Accès au port du titre de conseil fiscal pour les experts-comptables qui n'ont pas, à l'origine, demandé le port de ce titre

Le Conseil supérieur propose de modifier le titre de ce point Titre V, soit en néerlandais, soit en français, à propos du mot « ultérieur » (*a priori* ajouter le mot en néerlandais).

- Article 54

Le Conseil supérieur propose de modifier le libellé de la disposition contenue dans l'article 54. Cette proposition découle du souhait exprimé par le Conseil supérieur au niveau de l'article 3, § 2 de l'avant-projet d'arrêté royal de présenter une liste de matière sous forme positive plutôt que négative.

- Article 55

Il pourrait être utile de revoir le libellé de cet article de manière à se référer à l'arrêté royal plutôt qu'à la huitième directive européenne en matière de contrôle légal des documents comptables.

- Article 57

En ce qui concerne la disposition transitoire reprise sous l'article 57 de l'avant-projet d'arrêté royal, il semble a priori difficilement concevable que, d'une manière générale, toute personne ayant cinq années d'expérience en matière de fiscalité puisse d'office être dispensée de l'examen d'admission et que le Conseil puisse réduire la durée du stage à effectuer avant de pouvoir passer l'examen d'aptitude.

Le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir si cette disposition ne constitue pas une forme d'«examen de repêchage» pour toutes les personnes qui n'ont pas obtenu le titre durant la période transitoire prévue par la loi du 22 avril 1999.

- Article 58 (nouveau)

Le Conseil supérieur propose d'insérer un nouvel article mentionnant le délai (*par exemple de 6 mois après la publication de l'arrêté royal dans le Moniteur belge*) endéans lequel l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux devrait soumettre au Conseil supérieur les dispositions du régime d'octroi de dispenses visées au paragraphe 4 (actuel) de l'article 3 de l'arrêté royal soumis pour avis.

- Article 59 (nouveau)

Il importe d'insérer un nouvel article abrogeant les dispositions antérieures :

- arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts-comptables
- arrêté royal du 20 avril 1990 relatif fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable
- *le cas échéant*, l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

- Article 58 (actuel)

L'arrêté royal du 12 juillet 1999 portant nomination des Membres du Gouvernement (fédéral) précise que le Ministre de l'Economie n'est pas Vice-premier Ministre. Son titre actuel est le suivant : « Ministre de l'Economie et de la recher-

che scientifique, chargé de la Politique des grandes villes ». Il importe dès lors de modifier en ce sens l'article 58 et les compétences des ministres cosignataires.

annexe I

Comparaison du libellé des matières couvertes par l'examen d'admission entre l'avant-projet d'arrêté royal applicable aux candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux et l'arrêté royal du 13 octobre 1987 applicable aux candidats réviseurs d'entreprises

Arrêté royal du ... relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal	Arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises (MB du 23 décembre 1987)
L'examen d'admission au stage d'expert-comptable porte sur les matières visées à l'article 6 de la Directive et notamment (article 3, § 1 ^{er}):	L'examen porte sur les matières suivantes (article 15, § 2):
1 révision comptable	1 revision comptable
2 analyse et critique des comptes annuels	2 analyse et critique des comptes annuels
3 comptabilité générale, <i>γ compris la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises</i>	3 comptabilité générale
4 comptes consolidés, <i>γ compris les règles légales relatives à ces comptes</i>	4 comptes consolidés
5 comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion	5 comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion
6 contrôle interne	6 contrôle interne
7 normes pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés ainsi que les modes d'évaluation des postes du bilan et de détermination du résultat	7 normes concernant l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés ainsi que les modes d'évaluation des postes du bilan et de détermination des résultats
8 organisation des services comptables et administratifs des entreprises	–
9 principes de mathématique et statistique	16 mathématique et statistique
10 gestion financière des entreprises, <i>γ compris l'analyse, par les procédés de la technique comptables de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques</i>	17 Principes fondamentaux de gestion financière des entreprises
11 droit fiscal (<i>fiscalité directe et indirecte</i>)	11 Droit fiscal
12 normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables	8 Normes juridiques et professionnelles concernant le contrôle légal des documents comptables ainsi que les personnes effectuant ce contrôle
13 droit des sociétés et législation relative aux entreprises en difficulté	9 Droit des sociétés
14 principes de droit civil et commercial	10 Droit commercial, <i>γ compris les faillites et concordats</i> 12 Droit civil
15 principes de droit du travail et de la sécurité sociale	13 Droit du travail et de la sécurité sociale
17 systèmes d'information et informatique	14 Systèmes d'information et informatique
16 principes d'économie d'entreprise, d'économie politique et d'économie financière	15 Economie d'entreprise, économie politique et économie financière

annexe II Comparaison des compétences des Commissions du stage de l'IRE et de l'IEC

En vue de faciliter la comparaison du statut des deux Commissions du stage, le Conseil supérieur a établi les tableaux suivants :

- La comparaison des dispositions contenues dans l'article 8, § 1^{er} du projet d'arrêté royal avec celles contenues dans l'arrêté royal du 13 octobre 1987 peut être synthétisée comme suit :

Loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'entreprises et/ou Arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises	Arrêté royal du ... relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal
---	--

Néant	<p>Article 8, § 1^{er}</p> <p>La Commission de stage exerce son activité sous le contrôle du Conseil. Ses missions sont les suivantes :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1° veiller à la formation professionnelle des stagiaires ; 2° mettre en œuvre toutes mesures propres à améliorer la formation professionnelle des stagiaires ; 3° suivre la bonne exécution des obligations imposées aux stagiaires par le règlement de stage, notamment, l'exercice effectif sous la guidance et le contrôle du maître de stage, des missions dévolues aux experts-comptables et/ou conseils fiscaux, ceci à raison du minimum des heures par an prévues par l'art. 36 du présent arrêté.
-------	---

- La comparaison des dispositions contenues dans l'article 8, § 2, alinéa 1^{er} du projet d'arrêté royal avec celles contenues dans l'article 9 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 peut être synthétisée comme suit (les différences sont marquées en caractère italique) :

Arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises	Arrêté royal du ... relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal
--	--

Article 9	Article 8, § 2, alinéa 1^{er}
<i>La Commission du stage:</i>	<i>En vue de la réalisation des missions visées au § 1^{er}, la Commission de stage a notamment les attributions suivantes :</i>
1° approuve les conventions et propose au Conseil l'admission au stage <i>et la délivrance du certificat de fin de stage;</i>	1° <i>examiner et approuver les conventions de stage ;</i>
2° surveille l'accomplissement du stage;	2° proposer au conseil l'admission au stage <i>en indiquant, en cas de réduction de stage, l'année du stage dans laquelle le stagiaire peut être admis</i>
3° donne son avis au Conseil, d'office ou à la demande de celui-ci, sur toutes les questions relatives au stage <i>et aux stagiaires;</i>	4° surveiller le bon déroulement du stage [...] (partiel);
4° dresse et tient à jour la liste des stagiaires;	5° donner son avis au Conseil, d'office ou à la demande de celui-ci, sur toutes les questions relatives au stage;
5° examine les journaux de stage;	3° dresser et tenir à jour la liste des stagiaires;
6° <i>suit</i> la formation donnée par le maître de stage et donne les directives nécessaires lorsqu'elle considère que la formation donnée est insuffisante;	4° [...] et examiner les journaux de stage, <i>notes et renseignements divers fournis sur l'activité professionnelle des stagiaires</i> (partiel);
	11° <i>surveiller</i> la formation donnée par le maître de stage et donner les directives nécessaires lorsqu'elle considère que la formation donnée est insuffisante;

Arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises	Arrêté royal du ... relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal
Article 9 (suite)	Article 8, § 2, alinéa 1^{er} (suite)
7° <i>organise et dirige</i> les exercices professionnels imposés aux stagiaires;	6° <i>surveiller</i> les exercices professionnels auxquels sont tenus les stagiaires;
8° <i>organise l'examen d'admission et l'examen d'aptitude;</i>	12° <i>évaluer la formation professionnelle acquise par les stagiaires à la fin de chaque année de stage et organiser, à cette fin, des épreuves intermédiaires.</i>
9° peut imposer aux stagiaires <i>ayant échoué à l'examen d'aptitude</i> , des travaux supplémentaires destinés à parfaire leur formation pratique;	10° le cas échéant, imposer aux stagiaires, <i>en accord avec le maître de stage</i> , des travaux supplémentaires destinés à parfaire leur formation pratique;
10° <i>décide, dans les cas déterminés par le présent arrêté</i> , de la prolongation ou de la réduction de la durée du stage ainsi que de <i>la suspension de celui-ci. Sauf disposition contraire, un recours contre ces décisions peut être formé auprès du Conseil;</i>	7° <i>proposer, le cas échéant, au Conseil dans des cas individuels</i> la prolongation, la réduction de la durée du stage ou <i>la radiation pour un motif autre que disciplinaire ;</i>
11° concilie maîtres de stage et stagiaires en cas de différend.	8° <i>entendre les parties pour tenter de</i> les concilier en cas de différend entre le maître de stage et le stagiaire ;
Néant	5° <i>organiser chaque année des séminaires pour les stagiaires</i>

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
16 Boulevard Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02.206.48.71 - Fax 02.201.66.19
E-mail: CSPEHREB@skynet.be

Avis du 17 mai 2001 donné dans le cadre de la transposition de la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans

annexe IV

Avant-projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

Avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Les deux avant-projets d'arrêtés royaux soumis pour avis par le Ministre de l'Agriculture et des Classes moyennes ont pour objectif de transposer la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans dans la réglementation belge relative à l'accès à la profession des experts-comptables et conseils fiscaux, d'une part, et des comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés, d'autre part.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

I. Considérations générales

L'article 62 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales permet au Roi de modifier les dispositions de la loi et des arrêtés pris en exécution de la loi en vue d'assurer la transposition en droit belge des directives européennes relatives à la reconnaissance mutuelle des diplômes et des formations professionnelles².

D'une manière générale, le Conseil supérieur constate que cette directive vise à réduire les obstacles à la libre circulation des personnes au sein de l'Union européenne et en particulier favorise le libre établissement au sein de l'Union européenne de ses ressortissants, indépendamment du pays dans lequel ces personnes ont acquis leur qualification professionnelle.

A ce jour, la loi du 22 juillet 1953 et la loi du 22 avril 1999 (partie consacrée aux experts-comptables et aux conseils fiscaux) contiennent des dispositions similaires en matière de libre circulation des personnes au sein de l'Union européenne:

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.
2. Il convient par ailleurs de souligner que les dispositions contenues dans cette directive ont déjà été transposées en droit belge en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises dans la loi du 22 juillet 1953 et dans l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

	Revisers d'entreprises	Experts- comptables et Conseils fiscaux
	Loi du 22 juillet 1953	Loi du 22 avril 1999
Diplômes obtenus à l'étranger pris en considération (si équivalents)	Article 4, alinéa 1 ^{er} , 4 ^o	Article 19, alinéa 1 ^{er} , 3 ^o
Prestation de serment des personnes de nationalité étrangère	Article 4, alinéa 2	Article 19, alinéa 1 ^{er} , 6 ^o <i>in fine</i>
Dispositions applicables aux non-résidents	Article 4 ^{ter}	Article 20, 2 ^o
Possibilité de réduction du stage (indépendamment de la nationalité)	Article 16	Article 24, alinéa 3

Les deux avant-projets d'arrêtés royaux soumis pour avis visent à compléter la transposition de la directive 89/48/CEE précitée.

A la lecture de la directive 89/48/CEE, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur trois points particuliers.

- 1) Cette directive couvre deux types de situations³ :
- les personnes qui ont obtenu un «titre de formation» dans un autre Etat membre de l'Union européenne ;
 - les personnes qui ont obtenu un diplôme d'enseignement supérieur (d'une durée minimale de trois ans) sans pour autant constituer un « titre de formation »⁴.

Par « titre de formation », il faut entendre un titre qui donne accès à la profession, sans devoir passer d'examen d'admission, de stage et d'examen d'aptitude. Tel est le cas par exemple en France où les experts-comptables titulaires d'un diplôme d'expertise comptable (DEC) délivré par le Ministre de l'éducation nationale (Bac + 5) sont d'office reconnus comme expert-comptable dans la mesure où il sont inscrits au tableau de l'Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agréés⁵. Ce même titre de

formation donne par ailleurs accès au titre de Commissaire aux comptes.

- 2) L'article 4, §1^{er} *in fine* de la directive 89/48/CEE permet à chaque Etat membre d'exiger⁶ une épreuve pour s'assurer que tout porteur d'un «titre de formation» obtenu dans un autre Etat membre maîtrise correctement les matières juridiques nationales dont le professionnel doit avoir connaissance pour exercer correctement les fonctions en correspondance avec le titre qu'il souhaite porter.
- 3) L'article 6, §4 de la directive 89/48/CEE propose d'adopter des dispositions spécifiques pour les personnes d'une autre nationalité en matière de prestation de serment.

Pour éviter toute discrimination avec les candidats ayant obtenu leur diplôme en Belgique, les personnes relevant d'un Etat membre de l'Union européenne, qui possèdent un diplôme ne consistant pas un titre de formation, devraient être placées sur un pied d'égalité avec les diplômés en Belgique lors de l'examen d'admission. Le Conseil supérieur propose dès lors d'ajouter une disposition complémentaire à ce propos dans l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et de

conseil fiscal soumis par ailleurs pour avis par le Ministre de l'Economie au Conseil supérieur.

Ces considérations seront également d'application dans le cadre de l'examen de l'avant-projet d'arrêté royal que le Conseil supérieur sera amené à faire en matière d'accès à la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé.

Enfin, en ce qui concerne les comptables agréés et/ou les comptables-fiscalistes agréés, l'article 50 de la loi du 22 avril 1999 n'impose pas à tout candidat d'avoir obtenu un diplôme de trois ans pour accéder à la profession. Le Conseil supérieur souhaite rappeler à ce propos que la directive 92/51/CEE du Conseil du 18 juin 1992 relative à un deuxième système général de reconnaissance des formations professionnelles, qui complète la directive 89/48/CEE devrait être examinée et transposée, le cas échéant, en droit belge.

Avant d'examiner les différentes dispositions contenues dans les deux avant-projets d'arrêtés royaux, le Conseil supérieur constate qu'une même disposition (en l'occurrence la définition de diplôme reprise de l'article 1^{er} de la directive 89/48/CEE, ainsi le point b) de l'article 3, alinéa 1^{er}) est intégrée:

- dans la loi du 22 avril 1999 pour ce qui concerne les candidats comptables agréés (article 50, § 2, point j)) et les candidats comptables-fiscalistes agréés (article 50, § 3, point j));

3. Voir à ce propos, la définition d'«activité professionnelle réglementée» sous le point d) de l'article 1^{er} ou encore le septième considérant précédant la directive 89/48/CEE.

4. En Belgique, il n'existe pas de «titre de formation». L'accès à la profession se base sur un diplôme d'enseignement universitaire, supérieur de type long ou supérieur de type court mais implique un examen d'admission, un stage et un examen d'aptitude.

5. TROLLIET C. (1994), *L'Exercice de la Profession comptable dans la CEE*, Editions Comptables Malesherbes, août 1994, 262 p. Voir en particulier les pages 107 à 109.

6. Voir également à ce propos le neuvième considérant précédant la directive 89/48/CEE.

- dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (article 2, 4°).

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention des Ministres compétents en cette matière que cette approche nuit à la cohérence de la loi du 22 avril 1999 et souhaiterait dès lors proposer que les dispositions contenues dans l'article 2, 4° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux soient intégrées dans la loi du 22 avril 1999 (par exemple sous un nouvel article 19bis). L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait par contre utilement renvoyer à cet article 19bis de la loi du 22 avril 1999.

II. Commentaires des articles de l'avant-projet d'arrêté royal

A. *Projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales*

Dans la mesure où la plupart des dispositions sont communes aux quatre professions, la problématique des experts-comptables et des conseils fiscaux et celle des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés seront traitées en parallèle dans la mesure du possible.

- Article 16, alinéa 3 de la Loi (article 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal)
- Article 46 de la Loi (article 5 de l'avant-projet d'arrêté royal)

Le Conseil supérieur suggère de clarifier cette disposition de manière à ce qu'il soit plus évident à la lecture de ces deux articles que la disposition ne peut concerner que les personnes détenant un «titre de formation».

En outre, ce qui concerne les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux, le fait de se référer à l'article 2, 4° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 ne facilite pas la lecture de l'alinéa proposé.

Il serait préférable, de l'avis du Conseil supérieur, de pouvoir se référer à une disposition de la loi du 22 avril 1999 dans laquelle la distinction entre les deux situations soit clairement mentionnée (voir suggestion relative à l'article 19bis ci-avant et ci-après).

En ce qui concerne les comptables agréés et/ou les comptables-fiscalistes agréés, aucune disposition n'explique vraiment la différence entre les deux situations (détenteurs d'un « titre de formation » et autres). En effet, l'article 50 de la loi du 22 avril 1999 se limite à définir les catégories de diplômes obtenus en dehors de la Belgique à prendre en considération.

Le Conseil supérieur suggère dès lors d'introduire une disposition équivalente à celle proposée dans l'article 19bis évoqué ci-avant et ci-après pour les experts-comptables et les conseils fiscaux dans la partie de la loi relative aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés (par exemple, dans un article 46bis ou dans un alinéa 4 de l'article 46).

- Article 19, 1° (article 2 de l'avant-projet d'arrêté royal)

De l'avis du Conseil supérieur, la loi du 22 avril 1999 gagnerait en clarté en créant un nouvel article (par exemple l'article 19bis pour les experts-comptables et conseils fiscaux – l'article 46bis pour les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés) disposant que les ressortissants de l'Union européenne, non belges, ont accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (ou comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé selon le cas) et qu'il existe deux catégories de situations:

- les personnes qui ont obtenu un « titre de formation » dans un autre Etat membre de l'Union européenne ;
- les personnes qui ont obtenu un diplôme d'enseignement supérieur (d'une durée minimale de trois ans) sans pour autant constituer un « titre de formation ».

La première catégorie de personnes aura d'office accès à la profession, moyennant un examen relatif aux dispositions légales belges que doit maîtriser tout expert-comptable et/ou tout conseil fiscal visé à l'article 48, § 4, alinéa 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

La deuxième catégorie de personnes sera traitée d'une manière identique par rapport aux diplômés belges dans la mesure où leur formation est considérée comme équivalente.

Cet article 19bis pourrait comprendre en outre les deux dispositions contenues dans l'article 2, 4° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 (moyennant l'adaptation proposée ci-après sous le point B).

L'article 19, 1° resterait dès lors inchangé.

En ce qui concerne les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés, il est proposé d'ajouter un article 46bis de manière à clarifier la portée des dispositions introduites sous l'article 50 §§ 2 et 3 de la loi du 22 avril 1999.

- Article 50, § 2 (article 6 de l'avant-projet d'arrêté royal)
- Article 50, § 3 (article 7 de l'avant-projet d'arrêté royal)

Le point j) inséré dans ces deux paragraphes reprend textuellement la définition de diplôme figurant dans l'article 1^{er} de la directive 89/48/CEE ainsi que le point b) de l'alinéa 1^{er} de l'article 3 de la même directive. Ces textes ne font dès lors l'objet d'aucun commentaire du Conseil supérieur.

Les dispositions similaires applicables aux experts-comptables et aux conseils fiscaux font dans l'état actuel des textes partie de l'avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (voir ci-après point B.).

- Article 51, alinéas 4 & 5 (article 8 de l'avant-projet d'arrêté royal)

Il ressort de cette disposition que les personnes ayant obtenu à l'étranger un des diplômes visés à l'article 50, § 2, j) et 50, § 3, j) de la loi du 22 avril 1999 sont systématiquement dispensées du stage.

Le Conseil supérieur tient à souligner que cette dispense n'est prévue dans la directive 89/48/CEE que pour les personnes qui disposent d'un «titre de formation» (avec une possibilité d'épreuve sur les matières juridiques).

Cette disposition devrait être formulée de manière à ce qu'il soit clair que cette disposition ne couvre que les diplômes constituant un titre de formation.

B. Projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Le Conseil supérieur constate qu'une même disposition (en l'occurrence la définition de diplôme reprise de l'article 1^{er}

de la directive 89/48/CEE, ainsi le point b) de l'article 3, alinéa 1^{er}) est intégrée:

- dans la loi du 22 avril 1999 pour ce qui concerne les comptables agréés (article 50, § 2, point j)) et les comptables-fiscalistes agréés (article 50, § 3, point j));
- dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (article 2, 4°).

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention à ce propos sur le fait que cela nuit à la cohérence de la loi du 22 avril 1999 et propose dès lors d'intégrer l'article 2, 4° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux sous un article 19bis de la loi du 22 avril 1999. L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait par contre utilement renvoyer à cet article 19bis de la loi du 22 avril 1999.

- Article 2, 4° (article 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal)

Cet article reprend textuellement la définition de diplôme figurant dans l'article

1^{er} de la directive 89/48/CEE ainsi que le point b) de l'alinéa 1^{er} de l'article 3 de la même directive. Ces textes ne font dès lors l'objet d'aucun commentaire du Conseil supérieur à l'exception de :

- sous le point b) dans la phrase introductive, le Conseil supérieur propose de remplacer l'expression «un titre de formation» par «un (ou plusieurs) titre(s) de formation» pour se rapprocher davantage de la disposition contenue dans la directive européenne ;

- avant-dernier alinéa: à la première ligne, le Conseil supérieur propose d'ajouter «visé à l'alinéa 1^{er}» entre les mots « formation » et « tout titre » ;

- la formulation du dernier alinéa pourrait être revue de manière à élargir la portée de la disposition : le Conseil supérieur estime qu'il n'appartient pas à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux de limiter l'accès à des personnes (autres que belges) au titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal aux seules personnes chargées du contrôle légal des comptes.

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
16 Boulevard Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02.206.48.71 - Fax 02.201.66.19
E-mail: CSPEHREB@skynet.be

Avis du 17 mai 2001 sur l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques sur la base de l'expérience professionnelle

annexe V

1. Introduction

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Ministre de l'Economie a, conformément aux dispositions légales, demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques sur la base de l'expérience professionnelle.

Ce projet d'arrêté royal a été transmis au Ministre de l'Economie par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

2. Avis

L'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques sur la base de l'expérience professionnelle vise à instaurer une période transitoire pour les candidats conseils fiscaux pouvant justifier d'une expérience professionnelle de 15 ans.

En ce qui concerne le conseil fiscal, le Roi dispose, conformément à l'article 60, §1^{er} de la même loi, de périodes dont Il fixe la durée et qui au total ne peuvent excéder trois ans à partir de l'entrée en vigueur de la présente loi. Il a en outre la possibilité de déroger à la loi pour autant que cette loi impose des critères tenant compte des diplômes et/ou de l'expérience professionnelle du candidat.

Conformément à l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999, cette loi est entrée en vigueur le 29 juin 1999.

Le Roi a, au travers de l'article 2 de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, donné un contenu au régime optionnel d'exception instauré par la loi. Le candidat conseil fiscal est dispensé

L'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dispose qu'un candidat conseil fiscal doit « être porteur d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur du niveau universitaire... ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique ... ou d'un diplôme de gradué, délivré par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle ... ou satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi ».

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

des exigences mentionnées ci-dessus lorsque cette personne :

« – soit justifie avoir exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi et est inscrite sur la liste des experts-comptables visée à l'article 5 de la loi;

– soit justifie être porteur d'un diplôme visé à l'article 2 de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômés des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, tel que modifié la dernière fois par l'arrêté royal du 4 mai 1999 et avoir exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi. »

L'article 2 de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 est libellé de la même manière que la disposition générale de l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999.

L'arrêté royal du 4 mai 1999 ne tient pas compte de l'avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable qui, avant la promulgation de l'arrêté royal susmentionné, avait conseillé de déterminer une troisième exception qui permettrait à une personne qui « justifie avoir exercé pendant quinze années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi. »²

Cette période transitoire est applicable pendant 18 mois et expirait par conséquent le 29 décembre 2000.

La loi du 22 avril 1999 offre au Roi la possibilité, conformément à l'article 60, § 1^{er}, de fixer une nouvelle période transitoire de trois ans maximum après l'entrée en vigueur de la loi. L'échéance est dès lors fixée au 29 juin 2002.

Sur la base de cette possibilité, l'arrêté royal soumis pour avis souhaite insérer

une nouvelle période transitoire pour certains candidats conseils fiscaux. L'arrêté royal soumis pour avis se fonde en grande partie sur l'arrêté royal du 4 mai 1999, et à tout le moins pour ce qui est des aspects de procédure.

La condition à laquelle le candidat conseil fiscal doit satisfaire s'il veut entrer en ligne de compte pour obtenir le titre de conseil fiscal est définie à l'article 2 de l'arrêté royal soumis pour avis, qui est libellé comme suit :

« En exécution de l'article 60, § 1^{er} de la loi, est dispensée des conditions prévues par l'article 19, 3°, 4° et 5° de la loi, toute personne qui fait acte de candidature dans les six mois à compter de l'entrée en vigueur du présent arrêté, et qui justifie avoir exercé pendant quinze années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi. »

On peut déduire du préambule de l'arrêté royal soumis pour avis que c'est le principe d'équité qui est à la base de ce régime d'exception proposé. En outre, le préambule précise qu'une période de quinze années d'expérience professionnelle est le délai fixé par la huitième directive du Conseil du 10 avril 1984 (84/253/CEE). Le Conseil supérieur des Professions économiques observe qu'en ce qui concerne ce dernier point, l'article 9 de ladite directive mentionne également à propos de cette période de quinze ans (sous le point b) que les personnes doivent avoir « subi avec succès l'examen d'aptitude professionnelle visé à l'article 4 ». En ce qui concerne cet article 9, la directive ne se limite par conséquent pas à la période de quinze ans d'expérience professionnelle.

Pour ce qui concerne la première motivation, à savoir l'application du principe d'équité, le Conseil supérieur souhaite faire part de son inquiétude quant à l'application de ce principe, sur la base du lien particulier avec le premier arrêté royal du 4 mai 1999. En effet, l'article 2 de l'arrêté royal soumis pour avis dispose que « toute personne » qui répond aux conditions fixées peut poser sa candidature. Il en résulte que les personnes qui ont déjà

introduit leur candidature dans le cadre de l'arrêté royal du 4 mai 1999, mais qui en raison d'erreurs de procédure ou autres manquements n'ont pas été agréés, peuvent à nouveau introduire leur candidature. La seule condition en la matière consiste dans le fait que ces personnes doivent répondre à l'exigence d'une expérience professionnelle de 15 années, en application de la disposition contenue dans l'article 2 de l'arrêté royal soumis pour avis. Cela peut être le cas, par exemple, de personnes qui ont introduit leur candidature en application de la disposition contenue dans l'article 2 de l'arrêté royal du 4 mai 1999, mais qui, en l'absence de motif légitime, n'ont pas produit dans le délai imparti les documents ou informations complémentaires demandés par la Commission d'agrégation de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. En vertu de l'article 5 de ce même arrêté royal, ces personnes sont dans l'obligation de retirer leur demande.

Le Conseil supérieur des Professions économiques se demande dès lors si le libellé actuel de l'article 2 ne pourrait pas entraîner une discrimination entre différentes personnes. Plus précisément se pose la question de savoir s'il ne peut y avoir de traitement discriminatoire entre deux personnes qui, pour les raisons mentionnées ci-dessus, n'ont pas été admises à la profession de conseil fiscal après avoir introduit leur candidature conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 4 mai 1999, un traitement discriminatoire peut exister. Il n'est par ailleurs pas exclu qu'une de ces deux personnes puisse justifier des quinze années d'expérience professionnelle requises alors que l'autre ne puisse pas justifier de cette période de qualification professionnelle. Dans ce cas, il faut s'interroger sur le fait que le principe d'équité est l'unique motivation sur laquelle se fonde l'arrêté royal pour admettre une des deux personnes, si cette dernière introduit à nouveau sa candidature conformément aux dispositions de l'arrêté royal soumis pour avis, alors que

2. Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, Rapport annuel 1998-1999, p. 28.

l'autre ne satisfait pas à la nouvelle condition et par conséquent n'a pas la même possibilité.

Avant d'émettre un avis, le Conseil supérieur a dès lors adressé une lettre à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux en leur posant une question à ce sujet. Cette demande était rédigée comme suit (traduction libre) :

«Dans un courrier adressé le 3 janvier 2001, le Ministre de l'Economie demandait au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis sur l'élaboration d'un arrêté royal visant à autoriser les candidats conseils fiscaux qui ne sont pas titulaires du diplôme requis mais qui peuvent justifier d'une expérience professionnelle de plus de 15 années, à solliciter le titre de conseil fiscal.

.....

Cet arrêté royal³ ne tient pas compte de l'avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable qui, avant la promulgation de l'arrêté royal susmentionné, avait conseillé de déterminer une troisième exception qui permettrait à une personne qui «justifie avoir exercé pen-

dant quinze années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi»⁴.

Cela incite à poser la question de savoir si l'actuel avant-projet d'arrêté royal, tel que est rédigé par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, est encore en concordance avec les dispositions réglementaires en la matière. Il se pose également la question des bases sur lesquelles le nouvel arrêté royal doit se fonder pour prévoir un nouveau régime d'exception.»

L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a renvoyé, dans sa lettre du 28 mars 2001, aux fondements qui sont déjà repris dans les dispositions introductives de la proposition de texte.

Cela ne modifie en rien le fait qu'il tenter de voir si le fait de créer une telle distinction correspond à la norme générale fixée à ce propos par la Cour de Cassation, à savoir :

«Attendu que la règle de l'égalité des Belges devant la loi contenue dans l'article 6 de la Constitution du 7 février 1831

et celle de la non-discrimination dans la jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges contenue dans l'article 6bis de cette Constitution⁵ impliquent que tous ceux qui se trouvent dans la même situation soient traités de la même manière mais n'excluent pas qu'une distinction soit faite entre différentes catégories de personnes pour autant que le critère de distinction soit susceptible de justification objective et raisonnable; que l'existence d'une telle justification doit s'apprécier par rapport au but et aux effets de la mesure prise; que le principe d'égalité est également violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé;»⁶.

En outre, la Cour d'Arbitrage a également rendu de nombreux arrêts concernant les articles 10 et 11 et en particulier sur la portée des dispositions et de l'égalité de traitement.

Le Conseil supérieur des professions économiques propose de revoir la rédaction de l'article 2 de l'arrêté royal soumis pour avis.

3. Il s'agit de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

4. Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, Rapport annuel 1998-1999, p. 28

5. Articles 10 et 11 de la version coordonnée de la Constitution.

6. Cass. 24 avril 1995, A.C. 1995, 419; Pas., 1995 I, 439.

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
16 Boulevard Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02.206.48.71 - Fax 02.201.66.19
E-mail: CSPEHREB@skynet.be

**Avis du 20 juin 2001 en matière d'accès à la profession
de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé**

annexe VI

**Avant-projet d'arrêté royal fixant le
programme, les conditions et le jury
de l'examen pratique d'aptitude des
« comptables agréés » et des
« comptables-fiscalistes agréés »**

A. Introduction

L'

Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés est soumis depuis sa création à la loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services ainsi qu'à la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales¹.

Actuellement, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés sont soumis aux dispositions suivantes en matière d'accès à la profession :

- loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services (articles 2, 7 et 8) et son arrêté royal d'exécution du 27 novembre 1985 déterminant les règles d'organisation et de fonctionnement des Instituts professionnels créés pour les professions intellectuelles prestataires de services (article 48) ;
- loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (Titre VI et en particulier l'article 51) ;
- arrêté royal du 29 janvier 1998 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables. Le Conseil supérieur des Professions

économiques constate qu'une mise à jour de cet arrêté royal s'impose à la suite de l'intégration des comptables-fiscalistes agréés dans l'Institut Professionnel des Comptables, dénommé, depuis 1999, l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

L'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis vise à compléter les dispositions contenues pour l'essentiel dans l'arrêté royal du 29 janvier 1998 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables.

Le Conseil supérieur a pour mission légale² de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Ministre de l'Agriculture et des Classes moyennes a, conformément aux dispositions légales, demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur l'avant-projet d'arrêté royal fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des « comptables agréés » et des « comptables-fiscalistes agréés ».

1. Les dispositions contenues actuellement dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales étaient antérieurement consignées dans l'arrêté royal du 19 mai 1992 protégeant le titre professionnel et l'exercice de la profession de comptable. Cet arrêté royal a été abrogé par l'article 55, § 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

B. Avis du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur a examiné l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis en tenant compte de l'existence de deux tableaux des membres, l'un reprenant la liste des comptables agréés, l'autre reprenant la liste des comptables-fiscalistes agréés. Il tient à souligner que ce double tableau des membres de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés est différent de celui de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sous deux aspects:

- pour être comptable-fiscaliste agréé, il faut posséder le titre de comptable agréé;
- il n'existe pas de comptables ou de comptables-fiscalistes internes.

Le Gouvernement a donné en 1992 pour mission à l'Institut Professionnel des Comptables d'assurer que la formation des comptables agréés est appropriée compte tenu des diverses missions qui leur ont été conférées. En 1999, le législateur a étendu la mission de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés à la formation des comptables-fiscalistes agréés. Il est essentiel, de l'avis du Conseil supérieur, que l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés s'acquitte de cette mission en donnant l'assurance que le niveau qualitatif des personnes qui obtiennent le titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé correspond aux attentes des entreprises, de leur personnel et des tiers intéressés par l'information comptable et fiscale. Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il est primordial que l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés puisse poursuivre la mission qu'il s'est donnée depuis sa création, à savoir une mission permanente de maintien – voire de l'amélioration – de la qualité professionnelle de ses membres.

L'avis du Conseil supérieur examine successivement la problématique des matières couvertes par l'examen pratique d'aptitude, de la composition de la Commission de stage, des délibérations de la Commission de stage, des dispenses de stage et de l'examen pratique d'aptitude pour terminer par quelques remarques relatives à la rédaction de certains articles.

1. Matières couvertes par l'examen pratique d'aptitude

- De l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis, il ressort que l'examen pratique d'aptitude comprend une épreuve écrite et une épreuve orale équivalentes, portant sur une ou plusieurs des douze matières énumérées dans ledit article.

Le Conseil supérieur regrette que l'épreuve écrite de l'examen pratique d'aptitude ne porte pas directement ou indirectement sur l'ensemble des matières reprises sous l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal et propose de modifier la phrase introductive dudit article de la manière suivante: «L'examen pratique d'aptitude comprend une épreuve écrite et une épreuve orale équivalentes, *couvrant directement ou indirectement les matières suivantes* : ... ».

- Conformément aux dispositions contenues dans l'alinéa 2 de l'article 51 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les comptables agréés et les comptables stagiaires sont appelés à jouer un rôle actif dans l'élaboration de plans financiers visés à l'article 440 du Code des sociétés.

Dans ce cadre, le Conseil supérieur propose d'étendre les matières couvertes par l'examen pratique d'aptitude, reprises sous l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal aux principes généraux de gestion financière.

- De même, par analogie aux réglementations applicables aux candidats réviseurs d'entreprises, experts-comptables et/ou conseils fiscaux, il est proposé de scinder la comptabilité du droit comptable (législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises).
- En ce qui concerne en particulier le port du titre de comptable-fiscaliste agréé, l'article 5 de l'avant-projet d'arrêté royal précise que « *pour les candidats qui souhaitent obtenir le titre de comptable-fiscaliste agréé, une connaissance plus approfondie des matières visées à l'article 3 d), e), f), g), i) et j) sera demandée* ».

De l'avis du Conseil supérieur, cette disposition pourrait être reformulée de manière à gagner en transparence et à donner les assurances attendues aux candidats comptables-fiscalistes agréés quant au niveau attendu dans le cadre de l'examen pratique d'aptitude.

2. Composition de la Commission de stage

Le Conseil supérieur a examiné les dispositions reprises sous l'article 15 de l'avant-projet d'arrêté royal relatives à la composition de la Commission de stage de l'IPCF.

Le Conseil supérieur tient à souligner que, contrairement à ce qui est applicable à la Commission du Stage de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou à celle de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, la Commission de stage de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés peut être composée de personnes qui ne sont pas membres de l'IPCF. Dans la mesure où les membres de la Commission de stage sont désignés par le Conseil national de l'IPCF et que la Commission de stage peut être majoritairement composée de membres de l'IPCF, le Conseil supérieur se félicite de l'ouverture des travaux de la Commission de stage de l'IPCF au monde académique (§ 3 de l'article 15) ou à d'autres personnes ayant une connaissance spécifique des matières pertinentes pour les professions de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé (§ 5 de l'article 15).

3. Délibérations de la Commission de stage

Le Conseil supérieur constate qu'en vertu de l'article 16, § 3 de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis, la « Commission de stage ne peut délibérer valablement que lorsque au moins trois membres du même rôle linguistique sont présents » alors que la Commission de stage est composée de 20 membres (article 14, § 1^{er}). Le Conseil supérieur constate par ailleurs qu'à la lecture du Chapitre IV de l'avant-projet d'arrêté royal aucun quorum minimum de présence n'est requis.

Conformément aux dispositions de l'article 12, § 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis, la Commission de stage intervient comme jury d'examen, visé à l'article 51 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. La Commission de stage est également compétente dans les matières suivantes (article 12, § 2 de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis) :

- « a) donner des avis au Conseil au sujet de l'accomplissement et l'organisation du stage ;
- b) contrôler les rapports de stage et surveiller l'accomplissement du stage ;
- c) organiser des tests d'évaluation intermédiaires à l'attention des stagiaires ;
- d) intervenir en cas de litige entre un stagiaire et son maître de stage ;
- e) édicter des directives à l'attention des maîtres de stage ;
- f) imposer, le cas échéant, aux stagiaires des travaux supplémentaires destinés à parfaire leur formation pratique ;
- g) proposer à la Chambre, quand le stagiaire a réussi l'examen pratique d'aptitude, l'inscription au tableau des titulaires de la profession concerné. »

Le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable d'ajouter dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis un quorum de présence minimum des membres de la Commission de stage (majorité qualifiée) pour pouvoir délibérer, à l'instar de ce qui est appliqué :

- par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises : article 7 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-reviseurs d'entreprises (5 membres présents sur les 7) ou
- par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux :
 - article 8 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats-experts comptables (7 membres présents sur les 10) ;
 - article 13 de l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal soumis au Conseil supérieur pour avis (8 membres présents sur les 12).

Même s'il est logique que seule une partie des membres de la Commission de stage entende les stagiaires dans le cadre du déroulement de l'examen d'aptitude,

le Conseil supérieur propose que les membres du jury d'examen délibèrent de l'épreuve du stagiaire et soumettent leur proposition à la prochaine réunion plénière de la Commission de stage, chargée d'approuver la proposition à la majorité simple.

4. Dispenses de stage et de l'examen pratique d'aptitude

D'une manière générale, le Conseil supérieur souhaite commenter, d'une part, la problématique des dispenses éventuelles de stage et/ou de l'examen pratique d'aptitude des comptables agréés qui souhaitent obtenir le titre de comptable-fiscaliste agréé et, d'autre part, la problématique des dispenses de stage et d'examen pratique d'aptitude des experts-comptables, des conseils fiscaux ou des reviseurs d'entreprises qui souhaitent obtenir le titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé.

4.1. Dispenses relatives aux professionnels membres de l'IPCF

De l'avis du Conseil supérieur, il est regrettable que l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis ne prévoit aucune disposition particulière relative à la possibilité pour un comptable agréé d'obtenir dans un deuxième temps le titre de comptable-fiscaliste agréé.

En effet, dans l'état actuel de l'avant-projet d'arrêté royal seul l'article 5 précise que « Pour les candidats qui souhaitent obtenir le titre de comptable-fiscaliste agréé, une connaissance plus approfondie des matières visées à l'article d), e), f), g), i) et j) sera demandée ».

Outre le manque de transparence dans les procédures évoqué ci-avant sous le point 1, le Conseil supérieur constate que cette disposition ne concerne en aucune manière la situation particulière d'un comptable agréé qui souhaite dans un deuxième temps obtenir le titre de comptable-fiscaliste agréé.

De l'avis du Conseil supérieur, cette disposition devrait être complétée – par exemple d'un article inséré en début de chapitre V relatif aux dispenses – précisant les modalités à suivre par le comptable agréé (dispense totale de

stage ou réduction de la durée du stage, en fonction de l'expérience du comptable agréé, nouvel examen pratique d'aptitude (écrit et/ou oral) portant en particulier sur les matières fiscales dont serait chargée la Commission du stage).

4.2. Dispenses relatives aux professionnels membres d'autres professions économiques

Les articles 17 et 18 de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis précisent les modalités de dispenses des candidats IPCF qui possèdent déjà la qualité d'expert-comptable externe, simultanément la qualité d'expert-comptable externe et de conseil fiscal externe ou encore la qualité de « reviseur d'entreprises externe ».

- En ce qui concerne les membres de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le Conseil supérieur tient à rappeler que l'article 5 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales implique la tenue de deux listes distinctes (l'une reprenant tous les experts-comptables, l'autre reprenant tous les conseils fiscaux) et de deux sous-listes (l'une reprenant tous les experts-comptables externes, l'autre reprenant tous les conseils fiscaux externes).

Il est dès lors proposé d'adapter le paragraphe 2 de l'article 17 de la manière suivante : «*Les experts-comptables, membres de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, qui ont également la qualité de conseil fiscal et qui étaient inscrits aux tableaux des experts-comptables externes et des conseils fiscaux externes ...* ».

- En ce qui concerne les reviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait qu'il n'existe pas un double tableau dans la mesure où les reviseurs d'entreprises, à l'instar des comptables agréés ou des comptables-fiscalistes agréés, sont d'office externes à la société (article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises).

Le Conseil supérieur propose dès lors de remplacer, tant dans le premier que dans le second paragraphe, l'expression «*reviseur d'entreprises externe*» par celle de «*reviseur d'entreprises*».

En outre, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Ministre compétent sur le fait qu'il n'existe pas *sensu stricto* de base juridique indiquant qu'un reviseur d'entreprises ne peut porter le titre de comptable-fiscaliste agréé. En effet, d'une lecture stricte de la loi du 22 avril 1999, la seule incompatibilité énoncée (sous l'article 19) est l'impossibilité de porter simultanément le titre de reviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal.

De l'avis du Conseil supérieur, l'argument évoqué dans l'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales³ pour prévoir une incompatibilité entre le port du titre de reviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal, à savoir l'assurance de l'indépendance du reviseur d'entreprises, peut être logiquement étendu à celle du port du titre de reviseur d'entreprises et celui de comptable-fiscaliste agréé.

Sans remettre en cause le bien-fondé de la dernière phrase de l'article 18, § 2, le Conseil supérieur propose au Ministre compétent d'examiner dans quelle mesure il est approprié de faire mention de cette incompatibilité dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis alors que l'incompatibilité entre le port du titre de reviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal est reprise sous l'article 19 de la loi du 22 avril 1999.

5. Remarques relatives à la rédaction de certains articles

- Titre de l'arrêté royal

Dans la version néerlandaise du texte, l'expression «*erkend boekhouder*» doit être remplacée par l'expression «*erkende boekhouder*».

- Commission de stage

En ce qui concerne la version française de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis, l'expression «*Commission de stage*» a été retenue alors que les dispositions analogues applicables aux reviseurs d'entreprises, aux experts-comptables et aux conseils fiscaux a retenu l'expression «*Commission du stage*». Le Conseil supérieur propose d'harmoniser la terminologie utilisée.

- Article 7, alinéa 2

Le Conseil supérieur propose de remplacer le mot «*paragraphe*» utilisé en fin d'avant-dernière ligne par le mot «*alinéa*».

- Article 7, alinéa 2 et article 9

Le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable d'ajouter le délai dont dispose l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés pour communiquer l'information visée auxdits articles aux stagiaires.

- Article 10

Le Conseil supérieur constate que la portée des versions française et néerlandaise de l'article 10 diffèrent. Il propose de remplacer dans la version française le mot «*écrite*» par «*d'inscription*».

- Article 11

Le Conseil supérieur suppose que le délai visé à l'article 11 est de 36 mois. Le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable de l'ajouter dans l'article 11, tout en maintenant le renvoi à l'article 51 de la loi du 22 avril 1999.

- Article 12, § 2, g)

Dans la version néerlandaise du texte, le mot «*bekwaamheidsexamen*» doit être remplacée par le mot «*bekwaamheidsexamen*».

3. L'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3) précise que «*Pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un reviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal*».