

**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. Preamble

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 Réviseurs 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</i> les conventions de stage ;
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;	9° 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° [...] <i>et examiner</i> 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;	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 les concilier</i> en cas de différend entre le maître de stage et le stagiaire ;
Néant	5° <i>organiser chaque année des séminaires pour les stagiaires</i>