

annexe VIII

La Ministre des Classes moyennes a transmis, le 20 juillet 2004, un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 20 janvier 2003 fixant le programme, les

conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et «comptables-fiscalistes agréés».

1. Dispositions légales actuelles

alinéa 1^{er} de l'article 51 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscale règle les conditions d'accès à la profession de comptable(-fiscaliste) agréé :

«L'inscription au tableau des titulaires de la profession est subordonnée à l'accomplissement de manière satisfaisante d'un stage comportant l'équivalent de 200 jours de pratique professionnelle en qualité d'indépendant au cours d'une période de douze mois au minimum et de trente-six mois au maximum. Le stage se clôture par la réussite d'un examen pratique d'aptitude organisé par l'Institut professionnel. Cet examen peut être différent pour les comptables stagiaires et les comptables-fiscalistes stagiaires. Le programme, les conditions et le jury d'examen sont fixés par le Roi.»

Les dispositions relatives au programme, aux conditions et au mode de fonctionnement du jury d'examen ont été consignées

dans l'arrêté royal du 20 janvier 2003 fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et «comptables-fiscalistes agréés» (*Moniteur belge*, 12 février 2003) :

- l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et «comptables-fiscalistes agréés» est composé d'une partie écrite et d'une partie écrite (article 3) ;
- de l'article 5, il ressort que «seuls les candidats qui ont obtenu au moins 50% des points après l'épreuve écrite sont admis à l'épreuve orale» (alinéa 2) ;
- de l'article 10, il ressort que «les candidats, qui après la partie orale, ont obtenu 60% des points, ont réussi» leur examen pratique d'aptitude. Ils peuvent dès lors être inscrit au tableau des titulaires de la profession de comptable(-fiscaliste) agréé.

2. Demande d'avis

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable 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 projet d'arrêté royal soumis pour avis par la Ministre des Classes moyennes vise à adapter les conditions de réussite des épreuves de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et «comptables-fiscalistes agréés».

- L'adaptation de l'alinéa 2 de l'article 5 ajouterait une condition à la réussite de l'épreuve écrite de l'examen pratique d'aptitude en imposant l'obtention d'une moyenne de 60% pour les matières de nature purement comptable et financière (points 1° à 5° de l'article 3).

- L'adaptation de l'article 10 donnerait la clarté voulue dans l'interprétation de la règle applicable pour déterminer si un récipiendaire a (ou non) réussi son examen pratique d'aptitude. La cote de 60% à obtenir par le récipiendaire serait dorénavant obtenue à la suite du calcul d'une moyenne de la cote obtenue à l'épreuve écrite et de celle obtenue à l'épreuve orale.

- La disposition nouvelle qui serait insérée dans l'article 13 vise à préciser que la Commission du stage qui fait passer l'examen pratique d'aptitude doit au minimum être composée de trois membres d'un même rôle linguistique.

- La disposition nouvelle qui serait insérée dans le paragraphe 2 de l'article 17 vise à préciser que les candidats qui ont obtenu une dispense de stage doivent également obtenir une cote de 60% pour réussir l'examen pratique d'aptitude.

3. Avis du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur accueille favorablement cette proposition d'adaptation de l'arrêté royal du 20 janvier 2003 dans la mesure où la sécurité juridique des conditions dans lesquelles s'organise l'examen pratique d'aptitude devrait être renforcée à la suite de l'adoption de cet arrêté royal.

L'annexe 1 de ce présent avis, présentant de manière synthétique le processus applicable (situation actuelle et projection de la proposition soumise pour avis) pour l'examen pratique d'aptitude devant conduire au port du titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, peut utilement être utilisée pour la compréhension du présent avis du Conseil supérieur.

3.1. Conditions de réussite de l'épreuve écrite de l'examen pratique d'aptitude

L'adaptation de l'article 5 proposée dans l'arrêté royal soumis pour avis vise à

imposer une condition supplémentaire à la réussite de l'épreuve écrite de l'examen pratique d'aptitude dans la mesure où il conviendrait à l'avenir d'obtenir une moyenne de 60% pour les matières de nature purement comptable et financière (points 1° à 5° de l'article 3).

Même si le Conseil supérieur n'a pas d'objection particulière à l'encontre de la proposition de renforcement des conditions requises dans les matières « techniques » de base qui seront directement utilisées par le futur comptable(-fiscaliste) agréé, le Conseil supérieur constate que cette proposition conduirait *de facto* à considérer que les matières visées aux 10°, 13° et 14° de l'article 3 de l'arrêté royal du 20 janvier 2003 sont moins importantes que les 11 autres matières dans le cadre de la réussite de l'épreuve écrite de l'examen pratique d'aptitude, dans la mesure où aucun critère spécifique n'est requis pour ces trois matières.

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, M.B. 11 mai 1999.

De l'avis du Conseil supérieur, la quatorzième matière (« déontologie des comptables et comptables-fiscalistes agréés) est de loin une des matières les plus fondamentales à prendre en considération pour l'octroi ou non d'un titre de comptable (-fiscaliste) agréé.

Un comptable(-fiscaliste) agréé n'est pas seulement appelé à devenir un « technicien du chiffre ». Ce professionnel devra, en effet, s'interroger dans le cadre de chaque mission (que ce soit dans le cadre de l'acceptation d'une mission, que dans le cadre de la réalisation de celle-ci) sur le fait de savoir s'il respecte (ou non) les différentes règles déontologiques auxquelles il est soumis.

Il conviendrait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, de revoir la formulation de l'article 5 de manière à donner un poids suffisant à la déontologie dans l'ensemble des exigences posées dans le cadre de la réussite de l'examen pratique d'aptitude, tant dans le cadre de l'épreuve écrite que dans le cadre de l'épreuve orale.

3.2. Conditions de réussite de l'ensemble de l'épreuve de l'examen pratique d'aptitude

L'adaptation de l'article 10 proposée dans l'arrêté royal soumis pour avis vise à clarifier la règle applicable pour déterminer si un récipiendaire a (ou non) réussi son examen pratique d'aptitude.

Le libellé actuel de l'article 10 semble laisser une incertitude quant à la portée de la disposition. En effet, le texte ne semble pas apporter toute la clarté voulue quant au fait de devoir obtenir 60 % à l'épreuve orale ou de devoir obtenir 60 % à l'ensemble de l'épreuve pour réussir l'examen pratique d'aptitude.

Eu égard à la précision apportée dans la proposition d'arrêté royal soumise pour avis, la cote de 60 % à obtenir par le récipiendaire serait dorénavant obtenue à la suite du calcul d'une moyenne de la cote obtenue à l'épreuve écrite et de celle obtenue à l'épreuve orale.

Même si le texte proposé a le mérite d'apporter plus de clarté quant à la procédure retenue par le jury d'examen, le Conseil

supérieur s'interroge sur la pertinence de clarification donnée dans la proposition d'arrêté royal soumis pour avis.

- Le Conseil supérieur attire, en effet, l'attention sur le fait que l'article 3 de l'arrêté royal du 20 janvier 2003 précise clairement que les deux parties de l'examen pratique d'aptitude sont « équivalentes ». Dans cette perspective, il importe, de l'avis du Conseil supérieur, que le candidat au port du titre de comptable(-fiscaliste) agréé réussisse chacune des deux parties d'épreuve. Le système de moyenne proposé dans l'arrêté royal soumis pour avis n'assure pas, de l'avis du Conseil supérieur, le principe d'équivalence entre les deux parties de l'examen pratique d'aptitude repris dans l'article 3 de l'arrêté royal susmentionné.
- Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il relève de la responsabilité du « jury d'examen », au sens de l'article 51 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (en l'occurrence, la Commission de stage, en vertu de l'article 1^{er}, 8^o de l'arrêté royal du 20 janvier 2003), de décider de l'octroi (ou non) de la capacité d'exercer la profession de comptable(-fiscaliste) agréé et partant du port du titre de comptable(-fiscaliste) agréé.

Le Conseil supérieur insiste sur le fait qu'il revient au jury d'examen d'apprécier si le récipiendaire dispose des compétences techniques mais également d'une approche générale des cas qui lui sont soumis compatible avec les règles déontologiques auxquelles il est soumis, en vertu de l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du code de déontologie de l'Institut professionnel des comptables (*Moniteur belge*, 29 janvier 1998), que ce soit en tant que stagiaire ou en tant que comptable (-fiscaliste) agréé.

A titre de comparaison, le Conseil supérieur a procédé à l'examen des règles applicables aux autres composantes des professions économiques. L'annexe 2 du présent avis illustre de manière synthétique le déroulement du stage et le mode de fonctionnement des jurys d'examen d'ap-

titude créés par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

Cette annexe 2 se base sur les dispositions légales et réglementaires suivantes :

- en ce qui concerne les reviseurs d'entreprises : la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises¹ (en particulier l'article 4, alinéa 1^{er}, 5^o), l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises² (en particulier les articles 36 à 40) et la doctrine élaborée par la Commission du stage³.
- en ce qui concerne les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux : la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales⁴ (article 19, alinéa 1^{er}, 5^o), l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal⁵ (articles 48 à 54) et la doctrine⁶ élaborée par l'IEC.

On relèvera que les procédures mises en place par ces deux autres Instituts diffèrent par rapport à ce qui est proposé pour les comptables(-fiscalistes) agréés à propos du rôle final joué par le jury d'examen d'aptitude.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait d'examiner l'orientation à suivre dans la révision de l'arrêté royal appelé à régir l'examen pratique d'aptitude des comptables(-fiscalistes) agréés. Deux orientations sont envisageables :

- Une première orientation pouvant être suivie est de considérer les différentes épreuves de l'examen pratique d'aptitude comme formant un tout. Cela aurait pour conséquence de permettre à tout stagiaire qui aurait présenté l'épreuve écrite de se présenter à l'épreuve orale, quelle que soit la cote obtenue à cette épreuve écrite. Le jury d'examen serait chargé de l'évaluation globale des deux épreuves présentées par le récipiendaire.
- Une seconde orientation envisageable est de considérer que les deux épreu-

ves de l'examen pratique d'aptitude sont distinctes. Dans ce cas, il conviendrait de réussir les deux parties de l'examen pratique d'aptitude pour qu'un récipiendaire puisse devenir comptable(-fiscaliste) agréé.

Eu égard au souci de convergence entre les différents Instituts, exprimé par le législateur en 1999, le Conseil supérieur propose d'harmoniser un certain nombre de procédures relatives à l'organisation des examens d'aptitude, tout en respectant les spécificités liées à chaque profession. Dans cette perspective, le Conseil supérieur soutient fortement la seconde orientation évoquée ci-dessus.

Enfin, le Conseil supérieur propose d'examiner l'orientation à prendre dans l'article 10 conjointement avec le commentaire qu'il formule dans le présent avis (sous le point 3.4.) à propos de l'adaptation de l'article 17 reprise dans la proposition d'arrêté royal soumis pour avis.

3.3. Composition de la Commission du stage qui fait passer l'examen pratique d'aptitude

L'article 13 de l'arrêté royal du 20 janvier 2003 porte sur le mode de fonctionnement de la Commission du stage. On relèvera notamment que cette disposition permet de déléguer à l'un ou plusieurs de ses membres les missions qui lui sont confiées. On relèvera que la seule mission effectuée par la Commission du stage est celle de jury d'examen pratique d'aptitude. Les autres missions relatives au stage sont, en effet, effectuées par les Chambres exécutives.

La disposition nouvelle qui serait insérée dans l'article 13 vise à préciser que le jury d'examen pratique d'aptitude doit au minimum être composé de trois membres d'un même rôle linguistique.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait, même si la lecture conjointe des articles 8 et 13 permet de le déduire, de préciser clairement que les trois membres doivent être du même rôle linguistique **que le récipiendaire qui présente l'épreuve orale.**

1. *Moniteur belge*, 2 septembre 1953.

2. *Moniteur belge*, 23 décembre 1987.

3. *Vademecum du reviseur d'entreprises* (2002), Institut des Reviseurs d'Entreprises, Editions Standaard, pp. 261-271.

4. *Moniteur belge*, 11 mai 1999, 2^{ème} édition.

5. *Moniteur belge*, 6 juin 2003, 1^{ère} édition.

6. *Vademecum de l'Expert-comptable et du Conseil fiscal*, Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, Editions Kluwer, pp. 367-368.

L'intégration de la disposition sous l'article 13 de l'arrêté royal du 20 janvier 2003 implique un lien direct entre le texte appelé à être introduit et le système de délégation des missions confiées à la Commission du stage à certains de ses membres.

Cette nouvelle disposition viserait à réguler la délégation de la mission de jury d'examen pratique d'aptitude à certains des membres de la Commission du stage en manière telle qu'au moins trois membres du même rôle linguistique que le récipiendaire doivent assister à l'épreuve orale de l'examen pratique d'aptitude.

Même si le Conseil supérieur accueille favorablement cette proposition, il convient de relever que tant le jury d'examen pratique d'aptitude de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (article 37 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987) que celui de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (article 51 de l'arrêté royal du 8 avril 2003) sont composés de cinq personnes. ***Dans la perspective du rapprochement des différentes composantes des professions économiques, évoqué par le législateur dans le cadre de la préparation de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, il serait préférable, de l'avis du Conseil supérieur, d'harmoniser les dispositions en prévoyant une composition du jury d'examen pratique d'aptitude de cinq personnes.***

Le Conseil supérieur tient à souligner l'importance qu'il convient d'accorder à la notification (*a priori*, dans un procès-verbal de la Commission du stage) des modalités de délégation, en termes de mode de délégation (au cas par cas, pour la prochaine réunion ou d'une manière générale, pour une période indéterminée), en termes de mode de délibération (décisions prises à l'unanimité ou la majorité des voix), etc.

En ce qui concerne les dispositions contenues dans l'article 16 de l'arrêté royal du 20 janvier 2003, le Conseil supérieur tient à rappeler que la recommandation relative à cet article, contenue dans l'avis qu'il avait été rendu le 20 juin 2001, n'a pas été entièrement suivie.

En effet, il ressort du point 3 de cet avis du 20 juin 2001 que « *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* ».

Le Conseil supérieur renouvelle sa recommandation de 2001 dans la mesure où cela permettrait de contribuer à assurer la sécurité juridique voulue en matière de procédures suivies dans le cadre de l'examen pratique d'aptitude.

3.4. Conditions de réussite de l'épreuve de l'examen pratique d'aptitude pour les comptables agréés souhaitant porter le titre de comptable-fiscaliste agréé

L'article 17 couvre le cas de comptables agréés souhaitant porter le titre de comptable-fiscaliste agréé. Il ressort de cet article que ces personnes bénéficient d'une dispense de stage et présentent un examen pratique d'aptitude composée exclusivement d'une épreuve orale.

La disposition nouvelle qui serait insérée dans le paragraphe 2 de l'article 17 vise à préciser que les comptables agréés qui ont obtenu une dispense de stage doivent obtenir une cote de 60 % pour réussir l'examen pratique d'aptitude.

Le Conseil supérieur soutient l'approche visant à fixer des conditions de réussite de l'examen pratique d'aptitude semblable pour les différents candidats au port du titre de « comptable agréé » ou de « comptable-fiscaliste agréé ». Dans cette perspective, la seconde orientation présentée par le Conseil supérieur dans le point 3.2. du présent avis se trouve renforcée.

Dans la mesure où il n'est pas possible de renvoyer à l'article 5 de l'arrêté royal du 20 janvier 2003, il conviendrait, afin d'assurer la sécurité juridique voulue, de préciser, dans l'article 17, quel est l'objet de l'épreuve orale de l'examen pratique d'aptitude dans le cadre de cette procédure « allégée ».

Annexe I Accès à la profession de comptable agréé

► Situation actuelle

Stage

Expérience de 200 jours de pratique professionnelle
(sur une période minimale de 12 mois et une période maximale de 36 mois)

Examen pratique d'aptitude

Epreuve écrite

- Si 50 % au total dans l'ensemble des matières } ⇒



Epreuve orale

Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

ou

Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

► Proposition soumise pour avis

Stage

Expérience de 200 jours de pratique professionnelle
(sur une période minimale de 12 mois et une période maximale de 36 mois)

Examen pratique d'aptitude

Epreuve écrite

- Si 50 % au total dans l'ensemble des matières
- Si 60 % au total dans les matières comptables (1° à 5°) }



Epreuve orale

Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

Accès à la profession de comptable-fiscaliste agréé

► Situation actuelle

Stage

Expérience de 200 jours de pratique professionnelle
(sur une période minimale de 12 mois et une période maximale de 36 mois)

Examen pratique d'aptitude

Epreuve écrite

- Si 50 % au total dans l'ensemble des matières
- Si 60 % au total dans les matières comptables (6° à 12°, sauf 10°)

}

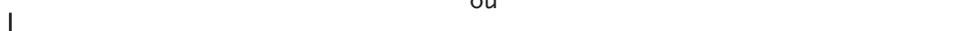


Epreuve orale



Si \geq 60 % ⇒ réussi

ou



Si \geq 60 % ⇒ réussi

► Proposition soumise pour avis

Stage

Expérience de 200 jours de pratique professionnelle
(sur une période minimale de 12 mois et une période maximale de 36 mois)

Examen pratique d'aptitude

Epreuve écrite

- Si 50 % au total dans l'ensemble des matières
- Si 60 % au total dans les matières comptables (1° à 5°)
- Si 60 % au total dans les matières comptables (6° à 12°, sauf 10°)

}



Epreuve orale



Si \geq 60 % ⇒ réussi

Annexe II Accès à la profession de reviseur d'entreprises

Examen d'entrée

– Dispenses pour certaines matières

– Matières restantes

- Chaque matière: 50 %
- Moyenne pour l'ensemble des matières à présenter: 60 %

⇒ Si les deux conditions sont rencontrées, le stage peut être entamé.

Sinon, possibilité de report de cotes.

Stage (3 ans minimum)

– Examens de stage:

- Matières de base approfondies
- Contrôle
- Profession

⇒ Pour réussir, il faut obtenir 60 % dans chacun des trois blocs.

Aucun report partiel n'est possible.

Examen d'aptitude

- Etude pratique (Min. 50 %)
- Epreuve écrite
- Epreuve orale

La réussite est laissée à l'appréciation des membres du jury, présidé par un professeur d'université et composé de reviseurs d'entreprises et d'une personne non reviseur d'entreprises.

⇒ En cas d'échec, la cote obtenue pour l'épreuve pratique peut être conservée, si le stagiaire a obtenu au moins 50%.

Accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal

Examen d'entrée

- Dispenses pour certaines matières
- Matières restantes

- 50 % à chaque matière



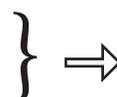
Si la condition est rencontrée, le stage peut être entamé ^(*). La Commission d'examen peut délibérer le cas de récipiendaires ayant un (ou plusieurs) échec(s).

En cas de non réussite, possibilité de report de cotes.

Stage (3 ans)

- Epreuves intermédiaires:

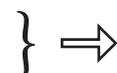
- durant la 1^{ère} année
- durant la 2^{ème} année
- durant la 3^{ème} année



Pour passer à l'année suivante, il faut réussir chaque épreuve intermédiaire.

Examen d'aptitude

- Epreuve écrite
- Epreuve orale



La réussite est laissée à l'appréciation des membres du jury.

^(*) Un candidat «expert-comptable» ayant échoué exclusivement certaines matières fiscales peut néanmoins entamer son stage. Pour que son stage soit pris en considération (dans le calcul des trois ans de stage), le stagiaire sera tenu de réussir les différentes matières non encore réussies au cours de l'épreuve suivante organisée par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.