

**MINISTERE DES AFFAIRES ECONOMIQUES**  
**CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES**  
rue du Commerce, 44 - 1040 Bruxelles - Tél.: 02/511.18.30

## **RAPPORT ANNUEL 1987 - 1988**

TABLE DES MATIERES

---

I

AVANT-PROPOS	P.	1
RAPPORT ANNUEL 1987-1988	P.	3
AVIS CONCERNANT LES PROBLEMES DE LIBRE ETABLIS- SEMENT ET DE LIBRE PRESTATION DE SERVICES PAR DES REVISEURS D'ENTREPRISES RESSORTISSANTS D'UN ETAT MEMBRE DE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE (C.S.R. 87/014 D)	P.	8
AVIS DU CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTRE- PRISES SUR LA CONTINUATION DE LA MISSION DE COMMISSAIRE-REVISEUR OU DE REVISEUR D'ENTREPRISES APRES LE RENOUELEMENT DES CONSEILS D'ENTREPRISES LORS DES ELECTIONS SOCIALES DE 1987 (C.S.R. 87/015 D)	P.	16
AVIS SUR LE PROJET D'ARRETE ROYAL RELATIF A L'ADMIS- SION DE REVISEURS ETRANGERS EN TANT QUE MEMBRES DE L'I.R.E. (C.S.R. 87/016 D)	P.	18
AVIS SUR LA RECOMMANDATION DE L'I.R.E. CONCERNANT L'UTILISATION DES TRAVAUX D'UN AUTRE REVISEUR (C.S.R. 87/017 D)	P.	27
NOTE DE DISCUSSION RELATIVE A LA RECONNAISSANCE DES DIPLOMES ET PROGRAMMES D'ENSEIGNEMENT POUR L'ACCES AU STAGE DE REVISEURS D'ENTREPRISES (C.S.R. 88/001)	P.	32
ENQUETE SUR LES REVISEURS D'ENTREPRISES DANS LES CONSEILS D'ENTREPRISES - QUESTIONNAIRE (C.S.R. 88/002 D)	P.	37
RENSEIGNEMENTS SUR L'ORGANISATION DE L'ENQUETE	P.	57
LETTRE AU PRESIDENT DU CONSEIL D'ENTREPRISE	P.	58

LETTRE AU SECRETAIRE DU CONSEIL D'ENTREPRISE	P.	60
AVIS CONCERNANT L'OBLIGATION DE NOMMER UN COMMIS- SAIRE REVISEUR DANS LES SOCIETES OU LE NOMBRE DES MEMBRES DU PERSONNEL DEVIENT INFERIEUR A 100 (C.S.R. 88/003 D)	P.	62
SCHEMA D'ACCES A LA PROFESSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES (C.S.R. 88/005)	P.	66
AVIS RELATIF A LA RECONNAISSANCE DES DIPLOMES ET PROGRAMMES D'ENSEIGNEMENT, AINSI QU'AUX EXIGENCES EN MATIERE D'EXPERIENCE POUR L'ACCES AU STAGE DE REVISEUR D'ENTREPRISES (C.S.R. 88/006 D)	P.	68
AVIS RELATIF A LA PROROGATION DE L'A.R. DU 17 MARS 1986 RELATIF A LA PRESENTATION DEVANT LES CONSEILS D'ENTREPRISES DE CANDIDATS A LA MISSION DE COMMIS- SAIRE-REVISEUR OU DE REVISEUR D'ENTREPRISES (C.S.R. 88/008 D)	P.	90
RECOMMANDATION CONCERNANT LA PROCEDURE DE PRESEN- TATION DEVANT LE CONSEIL D'ENTREPRISE D'UNE SOCIETE DE REVISEURS (C.S.R. 88/009 D)	P.	91
TROISIEME AVIS SUR LE REGLEMENT D'ORDRE INTERIEUR (C.S.R. 88/010 D)	P.	93
TABLE DES MATIERES	I - II	

## AVANT-PROPOS

Lors de la clôture du troisième rapport annuel, il s'est révélé que le fonctionnement du Conseil supérieur et, plus grave encore, la teneur de ses recommandations et avis ne sont pas parfaitement connus de la profession, sans parler du grand public. Il n'entre pas dans les intentions du Conseil supérieur du Revisorat d'attirer en permanence l'attention du grand public, mais les réviseurs d'entreprises devraient à tout le moins être informés de l'état d'esprit du public à l'égard de leur profession et des directives régissant l'exercice d'une profession qui remplit un rôle social.

C'est la raison pour laquelle le Conseil supérieur a décidé de donner une plus grande publicité à ses recommandations et avis en les mettant annuellement à la disposition de tous les réviseurs d'entreprises. En outre, la période couverte par le rapport annuel est mise en concordance avec l'année civile et il concerne désormais la période allant du 1er janvier au 31 décembre. Ce rapport constitue une transition et couvre la période du 15 avril 1987 au 31 décembre 1988. Grâce à un meilleur équipement technique du Conseil supérieur, nous espérons pouvoir présenter le rapport de 1989 avant l'assemblée générale annuelle de l'Institut des réviseurs d'entreprises.

L'année dernière s'est déroulée sous le signe de l'enquête sur l'action des réviseurs d'entreprises dans les conseils d'entreprises. Pour le Conseil supérieur, il est essentiel d'être bien informé de l'évolution de la profession de réviseur. Le Conseil supérieur dispose d'un certain nombre de canaux informels qui lui fournissent régulièrement les dernières nouvelles sur la profession.

Ces informations ne sont cependant ni complètes ni systématiques. C'est pourquoi, à l'initiative du Professeur Y. Merchiers et de M.P. Silon, une enquête scientifique a été organisée et réalisée, afin d'en réduire le coût, par un certain nombre de facultés de droit et de facultés de sciences économiques. Toutes les universités ont été approchées à cet effet, mais elles n'ont pas toutes participé activement à l'enquête. Les résultats de cette enquête ne sont pas encore connus et le Conseil supérieur se réserve le droit de les examiner avant d'en tirer les conclusions qui s'imposent pour lui-même. A cette occasion, je souhaite remercier tous mes collègues et tous les étudiants qui y ont participé pour l'effort considérable qui a été fourni.

Pour le reste, l'année qui vient de s'écouler a été mise à profit pour terminer le règlement d'ordre intérieur. A cette occasion, il est apparu que la règle selon laquelle une personne morale peut, en tant que telle, être membre de l'Institut et peut exercer la profession, crée sans cesse de nouveaux problèmes. En 1985, le législateur a décidé d'autoriser l'exercice de la profession sous cette forme, sans donner beaucoup d'explications. IL apparaît de plus en plus clairement que le recours à la personne morale et surtout l'admission de non-professionnels comme associés au sein de la personne morale remettent en cause l'exercice traditionnel de la profession. Il conviendrait que le législateur organise d'urgence un débat sur le fond en la matière et, si ce n'est pas le législateur belge, que ce soit le législateur européen.

F. VANISTENDAEL,  
Président.

RAPPORT ANNUEL DU CONSEIL SUPERIEUR DU  
REVISORAT D'ENTREPRISES  
1987 - 1988

---

1. Démissions et nominations

- Durant la période du 16.04.1987 au 31.12.1988, la composition du Conseil Supérieur n'a subi aucune modification.
- La mission de Mme D. Tacquet, assistante à mi-temps, a pris fin le 31.12.1987.
- Outre M. Van Geyt, qui assume le secrétariat des réunions M.H. Fayt de l'Organisation professionnelle a été chargé de l'organisation administrative du Conseil Supérieur. La supervision générale est confié à M.J. Jacobs.
- Composition du Conseil Supérieur :
  - L. Blomme - M. Durez - J. Levy-Morelle - G. Keutgen-Y. Merchiers - P. Silon - F. Vanistendael

2. Nombre de réunions

Le Conseil Supérieur s'est réuni 24 fois du 16.04.1987 au 31.12.1988. La première réunion s'est tenue le 16.04.1987 et la dernière, le 15.12.1988. Ces réunions, tenues le premier et le troisième jeudi avant-midi de chaque mois, ont durée habituellement un demi-jour et n'ont pas eu lieu pendant les vacances.

### 3. Avis et recommandations du Conseil Supérieur

1. Avis concernant les problèmes de libre établissement et de libre prestations de services par des réviseurs d'entreprises, ressortissants d'un état membre de la Communauté Européenne (CSR 878/014 D du 18.06.1987).
2. Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur la continuation de la mission de commissaire-réviseur ou de réviseur d'entreprises après le renouvellement des conseils d'entreprises lors des élections sociales de 1987 (CSR 87/015 D du 04.06.1987), transmis par lettre du 12 juin 1987 au Président de l'IRE.
3. Avis sur le projet d'Arrêté Royal relatif à l'admission de réviseurs étrangers en tant que membres de l'IRE (CSR 87/016 D du 05.11.1987), transmis par lettre du 23 novembre 1987 au Président de l'IRE.
4. Avis sur la recommandation de l'IRE concernant l'utilisation des travaux d'un autre réviseur (CSR 87/017 D du 05.11.1987), transmis par lettre du 23 novembre 1987 au Président de l'IRE.
5. Note de discussion relative à la reconnaissance des diplômes et programmes d'enseignement, pour l'accès au stage de réviseur d'entreprises (CSR 88/001 du 12.01.1988). Cette note n'a pas été communiquée.
6. Enquête sur le revisorat dans les entreprises : questionnaire (CSR 88/002 D du 18.10.1988) avec renseignements sur l'organisation de l'enquête et lettres au président et au secrétaire du conseil d'entreprise en annexe.

7. Avis concernant l'obligation de nommer un commissaire-reviseur dans des sociétés où le nombre des membres du personnel devient inférieur à 100. (CSR 88/003 D du 20.06.1988).
8. Avis relatif à la reconnaissance des diplômes et programmes d'enseignement ainsi qu'aux exigences en matière d'expérience pour l'accès au stage de reviseur d'entreprises (CSR 88/006 D du 01.09.1988) transmis par lettre du 2 décembre 1988 au Ministre et Secrétaire d'Etat de l'Enseignement, au Ministre des Affaires économiques ainsi qu'au Président de l'IRE et de l'Institut des Experts Comptables.
9. Avis relatif à la prorogation de l'A.R. du 17 mars 1986 relatif à la présentation devant les conseils d'entreprises de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises (CSR 88/008 D du 03.11.1988) transmise par lettre du 10.11.1988 au Ministre des Affaires économiques.
10. Recommandation concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de reviseurs (CSR/88/009 D du 25.11.1988) transmise par lettre du 05.01.1989 au Ministre des Affaires économiques et au Président de l'IRE.
11. Troisième avis relatif au règlement d'ordre intérieur (CSR 88/010 D du 05.01.1989) transmis par lettre du 21.01.1989 au Ministre des Affaires économiques et au Président de l'IRE.

#### 4. Demandes individuelles de renseignements

Outre les avis précités, moins de demandes de renseignements ont été enregistrées qu'au cours des années précédentes.

#### 5. Contacts avec l'IRE

Comme par le passé, des contacts étroits ont été entretenus avec l'IRE au cours de la dernière période. Lors des différentes réunions informelles entre le Président et le conseiller de l'Institut d'une part et le Président du Conseil Supérieur d'autre part, des avis et des décisions ont été préparés et discutés.

Le 22 septembre 1987 à l'invitation du Conseil Supérieur, s'est tenue une réunion commune entre l'ensemble des membres du Conseil Supérieur et du Conseil de l'IRE pour discuter des problèmes posés par le libre exercice de la profession de reviseur d'entreprises et sa présence au conseil d'entreprise.

Le 29.09.1987, différents membres du Conseil Supérieur, à savoir Mme Blomme et Mm. Keutgen, Silon et Vanistendael ont pris la parole lors d'une journée d'étude sur la profession de reviseur d'entreprises organisée par le séminaire de comptabilité de l'université de Gand.

Le 12 mars 1988, le Professeur Y. Merchiers a représenté le Président lors de l'assemblée plénière de l'Institut.

#### 6. Missions spéciales : enquête

Durant l'année 1988, une grande enquête consacrée à l'activité des reviseurs d'entreprises dans les conseils d'entreprises a été menée en collaboration avec la faculté

de droit de la R.U.Gent (Prof. Y. Merchiers), de la K.U.Leuven (Prof. H. Cousy), de l'Université de l'Etat de Liège (Prof. L. Dabin et A. Benoit-Moury, et M. H. Olivier, directeur de l'I.R.E.), des facultés des sciences économiques de la RUCA (Prof. H. Theunisse) et de l'Université de l'Etat de Mons (Prof. M. Durez).

Cette enquête a duré de novembre 1988 à mars 1989. Son objectif était de rassembler de manière systématique des renseignements provenant de canaux d'information, formels et informels ainsi que des données sur les activités du revisorat, notamment sur son fonctionnement au sein des conseils d'entreprises.

CSR 87/014 D  
18.06.1987

AVIS CONCERNANT LES PROBLEMES DE LIBRE ETABLISSEMENT ET DE LIBRE PRESTATION  
DE SERVICES PAR DES REVISEURS D'ENTREPRISES RESSORTISSANTS D'UN ETAT MEMBRE  
DE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE

---

1. Position du problème

a. Conditions d'établissement

- (1) La loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises ainsi que les arrêtés d'exécution ont posé certaines conditions à l'établissement de reviseurs d'entreprises et à l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises dans une forme sociétaire.

Le traité C.E.E. et les directives prises en application de celui-ci qui visent à permettre le libre établissement à l'intérieur de la Communauté européenne donnent lieu actuellement à des contestations concernant ces conditions d'établissement.

Les difficultés les plus importantes ont trait aux conditions d'établissement suivantes :

- l'exigence de domicile en Belgique.
- l'exigence que tous les associés d'une société de reviseurs soient, à titre personnel, membres de l'Institut ou aient à l'étranger un statut équivalent et qu'une société comprenant des non-reviseurs soit soumise à une autorisation toujours révocable de l'Institut des Reviseurs d'entreprises.
- l'exigence que seuls les noms de personnes physiques associées figurent dans la dénomination sociale et qu'aucune dénomination de fantaisie ne soit utilisée.

b. Prestation de services

- (2) Par ailleurs, on se demande si des personnes ou des sociétés qui ne sont pas membres de l'Institut des Reviseurs d'entreprises mais qui, en tant que membres d'institutions de même nature dans un autre Etat membre de la Communauté possèdent une qualité équivalente, peuvent exercer des fonctions de reviseur d'entreprises en Belgique sans être membres de l'Institut des Reviseurs d'entreprises.

2. L'exigence du domicile

- (3) Il convient de se demander si les étrangers qui satisfont à toutes les conditions pour devenir membre de l'Institut des Reviseurs d'entreprises à l'exception de la condition de domicile peuvent être refusés par l'Institut.
- (4) Pour les reviseurs d'entreprise de nationalité belge qui ont prêté serment pour devenir membres de l'Institut, il n'est apparemment plus exigé à partir de ce moment qu'ils aient un domicile en Belgique. En effet, la loi pose comme condition d'établissement la nationalité ou le domicile. Il en résulte une discrimination vis-à-vis des ressortissants d'autres états membres de la Communauté qui ne peuvent devenir membres de l'Institut que s'ils ont leur domicile en Belgique.
- (5) On ne peut faire disparaître cette discrimination que soit (1) en laissant tomber la condition de nationalité (2) soit en n'exigeant plus la nationalité belge mais la qualité de ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne. De cette façon, on éliminerait toute discrimination entre ressortissants des Etats membres de la Communauté européenne. Par contre, les non-ressortissants de la Communauté se trouveraient préjudiciés mais une telle discrimination ne viole pas le traité C.E.E.

(6) On peut cependant se demander si l'instauration d'une condition de domicile pour l'admission à l'Institut des Reviseurs d'entreprises est vraiment opportune et s'il ne vaudrait pas mieux exiger que le reviseur d'entreprises ait en Belgique un bureau où il exerce effectivement ses activités professionnelles. Il est en effet plus opportun en ce qui concerne l'exercice de la profession (contrats avec la clientèle et relations avec l'Institut) de tenir compte de l'endroit où le reviseur a un bureau. Toutefois, il pourrait alors y avoir des problèmes en ce qui concerne les procédures de droit commun (droit du travail, droit civil, etc...) pour lesquelles la règle veut que le défendeur ne puisse être assigné que dans le ressort de son domicile légal.

(7) Si ces problèmes de procédure pouvaient recevoir une solution satisfaisante, il serait préférable de poser comme conditions d'établissement :

(1) être ressortissant d'un Etat membre de la Communauté

(2) avoir en Belgique un bureau où les activités professionnelles sont effectivement exercées.

Afin de résoudre ces problèmes, on pourrait obliger les étrangers qui seraient ainsi agréés en tant que membres de l'Institut à élire domicile au bureau où ils exercent effectivement leur profession et ce, pour tous les différends ayant trait à l'exercice de cette profession.

(8) La façon la plus appropriée de réaliser une telle adaptation consisterait à modifier l'art. 4/1° de la loi du 10 juillet 1956 sur le revisorat d'entreprises. Toutefois l'art. 4 ter de cette même loi prévoit que le Roi fixe les règles pour la reconnaissance de la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'entreprises pour les personnes physiques qui n'ont pas établi leur domicile en Belgique, dès lors qu'ils ont, à l'étranger une qualité équivalente à celle de reviseur d'entreprises. On peut, en raison de cette disposition, raisonnablement supposer que les étrangers pourront être admis en tant que membres

de l'Institut même s'ils n'ont pas de domicile en Belgique et donc que l'art. 4/1° ne pourra être invoqué à l'égard des étrangers qui possèdent une qualité équivalente à celle de reviseur d'entreprises.

- (9) Si la condition de domicile de l'art. 4/1° n'est pas applicable aux étrangers qui possèdent une qualité équivalente, il est évident que ces étrangers doivent être soumis à d'autres conditions d'établissement, notamment une condition selon laquelle le contrôle déontologique de l'Institut belge des Reviseurs d'entreprises doit pouvoir s'exercer sur eux. On pourrait imposer par voie d'Arrêté Royal, et ce conformément aux traités européens, que le candidat (1) doive être ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne (2) doive avoir en Belgique un bureau où il exerce effectivement ses activités professionnelles. De cette manière, on ne devrait pas procéder à une modification de la loi.
- (10) On résoudrait ainsi le problème des quelques cas où, sous l'empire de l'ancienne législation, l'Institut n'avait pas tenu compte de la condition de domicile et avait attribué la qualité membre de l'Institut à des étrangers qui ne possédaient pas de domicile en Belgique. En effet, il convient de se demander si les personnes qui étaient déjà membres de l'Institut avant l'entrée en vigueur de la loi du 21 février 1985, doivent encore faire une demande et ne peuvent pas conserver cette qualité.
- Conformément à la nouvelle réglementation, il suffit qu'ils aient un bureau établi en Belgique.
- (11) Cette solution laisse toutefois subsister une inégalité entre les Belges et les ressortissants d'autres Etats membres de la Communauté étant donné que les Belges peuvent être admis en invoquant uniquement leur nationalité sans devoir remplir d'autres conditions (domicile, bureau). Cette inégalité ne constituera cependant pas une entrave à l'établissement en Belgique de ressortissants d'autres pays de la Communauté européenne.

### 3. Appartenance à l'I.R.E. et à un autre Institut dans la Communauté européenne

(12) La question des conditions d'établissement des ressortissants d'autres états membres de la Communauté, soulève implicitement la question de savoir s'il est possible d'être en même temps membre de plusieurs instituts de réviseurs d'entreprises relevant de différents pays de la Communauté européenne.

La double appartenance à des associations professionnelles étrangères ne peut en principe être admise qu'à condition que les règles déontologiques relatives à l'exercice de la profession soient à l'étranger, comparables à ce qu'elles sont en Belgique et à condition que pour toutes les activités qu'il exerce en Belgique pour des personnes qui font appel à ses services, le réviseur reste soumis à la déontologie de l'Institut des Réviseurs d'entreprises.

Afin de pouvoir également tenir compte en Belgique des manquements déontologiques commis dans d'autres Etats membres, il conviendrait de mettre sur pied un système d'échange d'informations concernant les procédures et les sanctions entre les différentes organisations chargées de la surveillance déontologique de la profession dans la Communauté européenne.

### 4. Exercice de la profession par les associés

(13) L'exigence que tous les associés d'une société soient, à titre personnel, agréés comme réviseur d'entreprises est une condition qui n'existe pas dans tous les Etats de la Communauté européenne.

Elle est toutefois importante pour assurer l'indépendance de ceux qui exercent une profession libérale dans des liens sociétaires et se retrouve en Belgique dans la tradition des professions libérales les plus anciennes (médecins, avocats). Dans les professions libérales où cette exigence n'existe pas (p.ex. les pharmaciens), la commercialisation de la profession est extrêmement poussée et

l'indépendance d'esprit du professionnel est, en pratique, le plus souvent menacée.

(14) Etant donné qu'il s'agit ici d'une condition fondamentale pour la protection de l'indépendance de la profession, la Belgique peut invoquer le caractère d'ordre public de cette règle. D'autres pays de la Communauté européenne n'attachent cependant pas un poids aussi grand à cette exigence et admettent que des non-professionnels soient associés dans des sociétés professionnelles. La décision finale sera probablement prise au niveau de la Communauté européenne. En attendant, l'Institut belge des Reviseurs d'entreprises peut maintenir son interdiction relative aux associés non-professionnels.

(15) La question est dès lors de savoir jusqu'où doit aller la règle instituant l'obligation d'être membre de l'Institut à titre personnel. Afin de conférer une portée pratique à cette exigence, il convient d'interdire non seulement les participations directes dans des sociétés professionnelles, mais également toute forme de participation indirecte via des sociétés étrangères où la participation non-professionnelle à une société professionnelle est admise.

##### 5. La dénomination de la société

(16) La règle selon laquelle seuls des noms de personnes physiques exerçant la profession peuvent se retrouver dans la dénomination sociale de la société repose sur la considération que les professions libérales constituent davantage des services qui revêtent un caractère personnel et non des produits ou marchandises et que, par conséquent, la diffusion dans le public du nom du professionnel est important. Elle repose également sur la considération que les fondateurs et les principaux associés ont exercé une influence prépondérante sur la façon dont les activités sont exercées au sein de la société.

- (17) Cette règle n'a de valeur que lorsqu'elle est appliquée de façon conséquente. Ce qui n'est toujours pas le cas à l'heure actuelle dans la pratique. Les problèmes des clients ne sont pas toujours exclusivement traités par les professionnels dont le nom figure dans la dénomination sociale. En outre, il arrive souvent que l'on maintienne dans la dénomination sociale des noms de personnes déjà décédées.
- (18) Si l'Institut des Reviseurs d'Entreprises souhaite maintenir la règle selon laquelle seuls des noms de personnes physiques peuvent figurer dans la dénomination sociale, il doit être précisé que seuls des noms de membres effectifs de l'Institut peuvent y figurer et que, par conséquent, il convient de supprimer les noms des associés décédés. Le nom de tous les associés doit figurer sur tous les documents qui émanent d'une société.

Il serait souhaitable de reprendre dans le règlement d'Ordre Intérieur de l'Institut cette réglementation concernant l'utilisation des noms sur les documents qui émanent d'une société.

- (19) La règle concernant la dénomination sous laquelle une société peut agir trouvera peut-être aussi sa solution au niveau européen. Cependant, comme il s'agit ici d'un choix politique fondamental entre d'une part l'exercice d'une profession libérale sous le nom des professionnels eux-mêmes et d'autre part sous un nom général qui constitue davantage un nom commercial et qui n'est pas directement lié à la personne de ceux qui exercent la profession, l'Institut Belge des Reviseurs d'Entreprises est justifié à maintenir son exigence de l'utilisation du nom d'une personne physique en attendant une réglementation au niveau européen.

## 6. Libre prestation de services

(20) La règle de la libre prestation de services dans la Communauté européenne soulève le problème des professionnels étrangers qui, sans s'établir en Belgique, ou être membre de l'Institut belge des Reviseurs d'entreprises, voudraient exercer en Belgique la profession de réviseur d'entreprises à partir d'un bureau situé à l'étranger. Ceci est surtout important pour les frontaliers. Les étrangers qui ne sont pas membres de l'Institut sont de la même façon que les Belges non-membres de l'Institut, exclus de la profession de réviseur d'entreprises. Ils peuvent cependant être agréés comme membres de l'Institut s'ils ont à l'étranger une qualité équivalente à celle d'un réviseur belge. Toutefois, s'ils ne demandent pas cette reconnaissance d'équivalence à l'Institut, ils ne peuvent notamment exercer des mandats de commissaire-réviseur et ne peuvent non plus porter le titre belge.

L'institution du monopole de la fonction de réviseur d'entreprises en faveur des membres de l'Institut belge des Reviseurs d'entreprises peut cependant se justifier par le fait que des professions comparables à celle de réviseur d'entreprises, notamment les experts comptables belges sont également exclus de ce monopole.

En outre on verrait surgir des problèmes déontologiques et de surveillance d'étrangers qui exerceraient en Belgique la profession de réviseur sans être membre de l'Institut et sans être établi ou avoir un bureau dans ce pays.

CSR 87/015 D  
04/06/87

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur la continuation de la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises après le renouvellement des conseils d'entreprises lors des élections sociales de 1987.

---

A l'occasion des élections sociales de 1987 se pose la question de savoir si une nouvelle procédure de désignation doit intervenir pour tous les commissaires-reviseurs et reviseurs d'entreprises qui ont été précédemment désignés.

Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il n'y a pas de raison pour recommencer la procédure de désignation du commissaire-reviseur ou du reviseur d'entreprises après les élections sociales de 1987. Il résulte clairement des articles 3 et 12 de la loi du 21 février 1985 que le mandat d'un reviseur est fixé à 3 ans et ce excepté le cas où des motifs légaux rendent impossible l'exercice ultérieur de la mission, la tenue des élections sociales ne constituant par elle-même pas une raison valable pour interrompre les mandats en cours.

Ce principe est d'application aussi bien pour le cas où un conseil d'entreprise existant est renouvelé en tout ou en partie à la suite des élections sociales, que lorsqu'un conseil d'entreprise est élu pour la première fois au sein de l'entreprise à l'occasion de ces élections sociales.

Le reviseur d'entreprise doit agir en tant qu'homme de confiance aussi bien de la direction de l'entreprise que des travailleurs représentés par leurs délégués au sein du conseil d'entreprise. Pour ces raisons, la recommandation suivante s'adresse tant aux chefs d'entreprises qu'aux reviseurs. Il s'agit de mettre à la disposition des nouveaux membres élus au conseil d'entreprise la documentation écrite relative au reviseur en fonction, documentation sur base de laquelle le précédent conseil d'entreprise s'était, avant les élections sociales, prononcé au sujet de sa candidature. Ceci devrait être fait lors de la première réunion du conseil d'entreprise après les élections sociales et, en tout cas, avant la réunion du conseil d'entreprise au cours de laquelle les informations économiques et financières de l'entreprise doivent être discutées. Cette recommandation a pour but de donner confiance aux nouveaux membres du conseil d'entreprise quant à la personne de reviseur en fonction. Il est souhaitable que tous les nouveaux membres du conseil d'entreprise, sans exception, reçoivent cette documentation de la direction de l'entreprise.

./..

Lorsqu'à la suite des élections sociales, un nombre considérable de membres du conseil d'entreprise est remplacé, on doit en outre recommander que le reviseur en fonction se présente à ces nouveaux membres à la première réunion suivant les élections sociales et, en tout cas, avant la réunion au cours de laquelle les informations économiques et financières de l'entreprise doivent être discutées.

Lorsqu'à l'occasion des élections sociales un conseil d'entreprise est créé pour la première fois au sein de l'entreprise, où il n'existait auparavant pas de conseil d'entreprise, il convient de recommander que le reviseur d'entreprises communique au conseil d'entreprise un "curriculum vitae" ainsi que, si les délégués des travailleurs le demandent, une note comprenant une estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer et une description de leur contenu (information mentionnée à l'art. 4/2° bis de l'A.R. du 17/03/1986 concernant la présentation de candidats-reviseurs). Il faut en outre recommander que le reviseur en fonction se présente au nouveau conseil d'entreprise lors d'une de ses premières réunions.

Ces recommandations tendent à améliorer et à accroître la compréhension mutuelle et la confiance entre le reviseur et les délégués des travailleurs au conseil d'entreprise.

---

CSR 087/016 D  
05/11/87

AVIS SUR LE PROJET D'ARRETE ROYAL RELATIF A L'ADMISSION DE REVISEURS  
ETRANGERS EN TANT QUE MEMBRES DE L'I.R.E.

---

1. Position du problème

- (1) L'art. 4, 1° de la loi du 22 juillet 1953 prescrit que, pour devenir membre de l'I.R.E., une personne doit soit avoir la nationalité belge, soit être domiciliée en Belgique. Cette disposition peut entraîner une certaine discrimination vis-à-vis des ressortissants d'autres états membres de la Communauté européenne. Afin d'éviter de telle discriminations, il est proposé de réglementer par voie d'arrêté royal les conditions auxquelles les étrangers qui n'ont pas non plus leur domicile en Belgique sont admis en qualité de membres de l'I.R.E. Cet arrêté royal peut être pris en vertu de l'art. 4ter de la loi du 22 juillet 1953 qui permet de fixer les conditions d'accès à l'I.R.E. pour les personnes physiques qui ne possèdent pas de domicile en Belgique ainsi que pour les personnes morales de droit étranger qui y sont établies ou non. Le projet d'arrêté royal qui est soumis à l'avis du Conseil Supérieur a pour objet de réglementer ces conditions d'admission.

2. Remarque préliminaire

Il convient de mentionner dans le préambule de l'arrêté royal la loi sur laquelle il se base ainsi que les autres dispositions auxquelles le texte de l'arrêté fait référence.

3. Conditions d'admission pour les non-résidents en général

- (3) L'arrêté soumis pour avis devrait fixer toutes les conditions d'admission qui sont imposées pour les personnes de nationalité étrangère n'ayant pas leur domicile en Belgique. Etant donné que sont réglées de façon détaillée la condition d'établissement d'un bureau en Belgique et l'exigence que les associés et gérants de sociétés étrangères qui établissent un siège en Belgique aient la qualité de membres de l'I.R.E., il reste 2 conditions d'admission importantes, à savoir l'exigence de diplômes et l'exigence de stage.

- (4) Les exigences de diplôme et de stage sont réglementées de façon extrêmement sommaire dans le projet d'arrêté royal au moyen d'une référence à l'art. 4/4° et 5° de la loi du 22 juillet 1953. Il résulte de cette réglementation que les étrangers qui souhaitent devenir membres de l'I.R.E. doivent présenter un diplôme belge ou un diplôme étranger reconnu équivalent.
- Le Conseil supérieur du Revisorat n'a pas connaissance de ce qu'un arrêté d'exécution fixant les conditions de reconnaissance des diplômes existerait et il n'y a par conséquent aucun critère général permettant d'apprécier cette équivalence.
- (5) L'art. 14 du projet de règlement du stage autorise le Conseil de l'Institut à admettre l'équivalence des diplômes étrangers dans des cas individuels. Dans ce cas, le Conseil de l'Institut fonctionne comme une sorte de commission d'homologation qui fixe les conditions d'équivalence et impose éventuellement des exigences d'études supplémentaires aux fins de reconnaître cette équivalence.
- (6) Ceci soulève le problème des étrangers qui ont un diplôme à caractère juridique et pour lesquels il existe déjà une autre commission d'homologation. Il n'apparaît pas clairement à quelle instance ces étrangers doivent s'adresser pour faire constater l'équivalence de leur diplôme de droit, ou s'ils ont le choix et peuvent faire reconnaître cette équivalence soit par le Conseil de l'Institut soit par la commission d'homologation déjà existante pour ce type de diplômes.
- (7) Il convient également de se demander dans quelle langue les étrangers devront présenter d'éventuelles épreuves complémentaires. L'art. 5 du projet de règlement du stage prévoit que la commission du stage est composée de façon à pouvoir examiner les demandes dans la langue nationale dans laquelle elles sont introduites. Ceci signifie plus précisément que les candidats de langue allemande peuvent introduire leur candidature en allemand. Ceci conduit à admettre que les étrangers de langue allemande puissent également introduire leur demande en allemand.
- (8) Le projet de règlement du stage ne contient cependant aucune disposition en ce qui concerne la langue dans laquelle l'épreuve d'admission peut être présentée. On peut dès lors se demander si ces épreuves pourraient éventuellement être présentée en allemand. Le projet de règlement du stage n'imposant aucune obligation, on peut en déduire que l'I.R.E. n'a aucune obligation, ni vis-à-vis des Belges ni vis-à-vis des étrangers, d'organiser les épreuves d'admission en allemand. Les étrangers tenus de présenter des examens complémentaires devraient par conséquent le faire en néerlandais ou en français. Il convient ici d'attirer l'attention sur le fait que les diplômes de l'enseignement universitaire de ce type court qui donnent malgré tout accès à la profession, ne sont délivrés qu'en français ou en néerlandais.

- (9) Il y a enfin l'obligation importante que constitue le stage. L'art. 24 § 2 du projet de règlement du stage prévoit que le Conseil peut accorder une dispense de l'obligation de stage aux étrangers pour lesquels il a été constaté qu'ils possédaient une qualité équivalente. Cette équivalence est présumée en faveur des étrangers reconnus dès le départ aptes au contrôle des comptes annuels des sociétés dans leur pays, à condition qu'il satisfassent aux exigences belges en matière de connaissances théoriques. En d'autres termes, l'équivalence en ce qui concerne le stage dépend de l'équivalence au point de vue des connaissances théoriques, laquelle est appréciée sur une base individuelle par le Conseil de l'Institut.
- (10) Le Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprise souhaite que les problèmes évoqués ci-dessus soient réglementés de façon précise par arrêté royal, de sorte que les étrangers souhaitant devenir membres de l'I.R.E. sachent exactement à quoi s'en tenir. Le principe de base est ici celui de la réciprocité, en vertu duquel la Belgique ne doit pas se montrer plus souple que ses voisins immédiats dans la Communauté européenne. Dans la mesure où les pays voisins instaurent les mêmes conditions pour les étrangers que pour leur propres ressortissants et en particulier un nouvel examen complet ou partiel relatif aux connaissances théoriques et pratiques ainsi qu'un stage, la Belgique ne doit pas adopter une position plus souple. Dans la mesure où les réviseurs d'entreprises membres de l'I.R.E. ne se voient imposer aucune exigence supplémentaire à l'étranger, les réviseurs d'entreprises étrangers doivent également être admis de manière inconditionnelle en Belgique, pourvu que les exigences qualificatives requises à l'étranger soient exactement équivalentes à celles imposées en Belgique.
- (11) Une solution consisterait à soumettre les étrangers à une épreuve par laquelle ils devraient faire la preuve de leurs connaissances en matière juridique, comme cela est d'ailleurs permis par la VIII<sup>e</sup> directive européenne. On pourrait en même temps élaborer une règle de dispense, en vertu de laquelle les personnes ayant présenté avec succès à l'étranger les épreuves portant sur des matières non juridiques seraient dispensées de ces matières lors de l'examen d'admission. Une telle règle de dispense est par exemple prévue au Pays-Bas. Pour le surplus, en attendant une réglementation définitive au niveau européen, il semble indiqué de s'en tenir à une stricte réciprocité sur le terrain européen. On devra en même temps décider si l'équivalence doit être automatique et être admise par une mesure à caractère général, ou si chaque demande de reconnaissance doit être étudiée individuellement au moyen des critères généraux fixés par arrêté royal. Dans une phase initiale, il semble indiqué de s'en tenir à un examen individuel des demandes.

#### 4. Champ d'application pour les personnes physiques

- (12) Le projet d'arrêté royal soumet les ressortissants de la Communauté européenne qui n'ont pas la nationalité belge et dont le domicile n'est pas établi en Belgique à une autre condition d'admission à l'Institut des Réviseurs d'entreprises. Ils sont tenus d'avoir en Belgique un bureau où ils exercent effectivement leurs activités. Cette condition n'est pas imposée aux Belges et pourrait, par conséquent, être interprétée comme discriminatoire vis-à-vis des étrangers. Un Belge non domicilié en Belgique qui a établi son bureau dans une région frontalière (p. ex. Breda, Maastricht, Ais-la-Chapelle ou Lille) pourra, en sa qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, directement prester ses services en faveur de clients établis en Belgique, alors même qu'il n'y a pas de bureau.
- (13) Cette différence de traitement entre Belges et étrangers ne constitue cependant une entrave importante à l'admission des étrangers à l'Institut des Réviseurs d'entreprises. La toute grande majorité des Belges membres de l'Institut des Réviseurs d'entreprises a également un bureau effectif en Belgique, l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises y étant pratiquement impossible sans y avoir un bureau.
- (14) Cette différence de traitement constitue au surplus une conséquence inévitable à l'incohérence de la législation. L'art. 4/1° autorise en effet l'accès à l'Institut non seulement à des personnes ayant leur domicile en Belgique, mais également aux Belges en ne tenant compte de leur nationalité, alors que l'art. 4ter ne fait aucune distinction entre Belges et non-Belges mais se fonde exclusivement sur la possession ou la non-possession d'un domicile en Belgique.
- (15) La condition finalement posée (avoir un bureau en Belgique) est raisonnable et indispensable si le réviseur d'entreprises veut participer en Belgique à la vie économique et sociale sans que cela entraîne des obstacles trop importants pour ces clients, et évidemment aussi afin que la compétence disciplinaire de l'Institut des Réviseurs d'entreprises puisse effectivement s'exercer.
- (16) Afin que l'on ne puisse invoquer l'existence d'une disparité entre Belges et étrangers, l'arrêté royal devrait être applicable de la même façon à toutes les personnes physiques (y compris les Belges) n'ayant pas leur domicile en Belgique. Ainsi, l'arrêté royal n'opérerait aucune distinction entre Belges et étrangers. Il est cependant évident que les Belges pourraient demander leur admission à l'Institut des Réviseurs d'entreprises uniquement en fonction de leur nationalité, conformément à la loi (art. 4/1°) et ce, s'ils ne satisfaisaient pas aux conditions de l'arrêté royal.

## 5. Champ d'application pour les personnes morale de droit étranger

- (17) L'art. 4ter prévoit que l'arrêté royal réglementant les conditions d'admission pour les étrangers fixera également les conditions d'accès pour les personnes morales même non établies en Belgique. On pourrait en déduire que l'arrêté royal s'applique à toutes les sociétés et personnes morales sans exception, puisqu'une personne morale est nécessairement soit établie soit non établie en Belgique. Cette interprétation serait dénuée de sens, vu que les personnes morales qui ont soit leur siège social soit leur siège réel de direction en Belgique, sont nécessairement soumises au droit belge. Aucune condition particulière d'admission ne doit, dès lors, en principe être fixée par arrêté royal en ce qui concerne ces sociétés puisque l'admission des sociétés de droit belge doit être réglementée par la loi.
- (18) Bien qu'il n'y ait aucune indication à ce sujet dans les travaux parlementaires, l'art. 4ter vise probablement à introduire des mesures d'exécution pour les sociétés et les autres personnes morales n'ayant établi en Belgique ni leur siège social, ni leur siège réel de direction. On pourrait préciser le champ d'application de l'arrêté royal de cette manière, vu qu'une société "de droit étranger" peut également signifier : "fondée sous l'empire d'une législation étrangère", mais ayant son siège (social ou réel) en Belgique. Il conviendra par conséquent d'insérer à l'art. 3 de l'arrêté royal que la qualité de membre de l'Institut peut être attribuée à des personnes morales de droit étranger qui n'ont ni leur siège social, ni leur siège réel de direction en Belgique.

## 6. Conditions d'accès pour les personnes physiques.

- (19) L'art. 1er/1° stipule qu'il n'y a réciprocité que lorsque le reviseur d'entreprises belge peut exercer la profession à l'étranger dans des conditions semblables à celles de ces collègues étrangers. En d'autres termes, on s'interroge sur la réciprocité en comparant les conditions de travail à l'étranger d'un reviseur d'entreprises belge avec celles d'un collègue étranger et non en comparant les conditions de travail d'un reviseur d'entreprises belge à l'étranger avec celles d'un reviseur d'entreprises étranger en Belgique. La conséquence d'une telle méthode de comparaison est que la réciprocité doit toujours être totale. Une réciprocité selon laquelle un reviseur d'entreprises étranger serait soumis en Belgique aux mêmes restrictions qu'un reviseur d'entreprises belge à l'étranger serait incompatible avec le texte proposé. Le Conseil Supérieur estime dès lors souhaitable de reprendre, en matière de réciprocité, la terminologie utilisée à l'art. 36 de la loi du 21 février 1985 "en cas de réciprocité".
- (20) A l'art. 1er/3°, il vaudrait mieux dire "des peines provoquant l'interdiction" plutôt que "certaines" peines.

- (21) Il conviendrait, en néerlandais, de remplacer "een professionele inrichting in België" par "kantoor te houden in België". On insisterait de cette façon sur le fait qu'il ne suffit pas d'avoir un bureau mais que la profession de réviseur d'entreprises doit également y être effectivement exercée. Il appartiendra à l'Institut des Réviseurs d'entreprises de veiller à ce qu'on n'assiste pas à une prolifération de "boîtes postales", où la correspondance serait seulement rassemblée, alors que les problèmes seraient en fait traités à l'étranger. L'Institut doit, à cet égard, élaborer des normes concrètes au moyen desquelles on pourrait déterminer quand la profession est effectivement exercée à partir du bureau belge.
- (22) On peut se demander si les incompatibilités expressément prévue à l'art. 3/6° de l'arrêté royal en ce qui concerne les personnes morales ne devraient pas être transposées pour les personnes physiques. Le Conseil Supérieur estime que la compétence disciplinaire de l'Institut à laquelle les personnes physiques membres de l'Institut sont soumise devrait suffire vis-à-vis des réviseurs d'entreprises étrangers faisant partie d'une personne morale, tout comme elle doit également suffire vis-à-vis des réviseurs d'entreprises belges.
- (23) Il convient enfin de se demander si, pour les personnes physiques, il ne faudrait stipuler au titre de condition d'admission que le candidat doit fournir la preuve de la connaissance d'une des trois langues nationales. Cette exigence est en effet stipulée aussi pour les candidats réviseurs belges. Il n'est pas souhaitable d'admettre des candidats qui ne maîtriseraient pas convenablement une des trois langues nationales. Le Conseil Supérieur estime par conséquent que cette exigence supplémentaire devrait être formulée pour les personnes physiques. Si les conditions relatives aux connaissances théoriques en ce qui concerne les étrangers sont reprises dans l'arrêté royal, la condition de connaissance des langues pourrait également être reprise.
- (24) Le Conseil Supérieur estime qu'il ne par contre pas indiqué de réglementer dans les détails la connaissance de la langue ou la pratique d'une langue par les candidats-réviseurs étrangers. Les réviseurs d'entreprises étrangers sont tenus, dans le cadre de leur profession et à l'instar de leurs collègues belges, de respecter la législation sur l'emploi des langues.

#### 7. Conditions de forme en ce qui concerne les personnes physiques

- (25) A l'art. 2/1°, il vaut mieux parler d'un extrait d'acte de naissance et d'un certificat de nationalité plutôt que d'un extrait d'acte de naissance et de nationalité.

- (26) Il appartient aux autorités belges de se prononcer sur la question de savoir si la profession exercée à l'étranger est équivalente à celle de reviseur d'entreprises en Belgique. L'attestation étrangère ne peut se borner à prouver que l'étranger est autorisé à exercer une profession réglementée dans son pays.

#### 8. Conditions d'accès pour les personnes morales

- (27) La même remarque que celle mentionnée sous le n° (26) est également valable en ce qui concerne la condition imposée par l'art. 3/1° pour les personnes morales : l'équivalence des activités est appréciée par les autorités belges. La réglementation et la situation de fait dont l'équivalence est appréciée se situent évidemment à l'étranger, mais l'appréciation est faite d'un point de vue belge. Les autorités étrangères peuvent uniquement confirmer qu'une personne est autorisée à exercer une profession réglementée à l'étranger.
- (28) Il existe une contradiction entre les conditions de l'art. 14 al. 1/3° et 4° de l'A.R. du 15 mai 1985 qui exige que la majorité des associés de la société soit membres de l'Institut des Reviseurs d'entreprises et l'art. 3/1° du projet d'A.R. qui impose que tous les associés d'une société étrangère soient autorisés à exercer la profession réglementée. Cette exigence de possession de la qualité de membres de l'Institut imposée aux associés d'une société étrangère est plus sévère que pour une société belge. Cette contradiction est d'autant plus importante que le projet d'A.R. propose de supprimer cette condition de majorité. Il suffirait dès lors à une société belge de reviseurs de disposer d'une petite minorité de reviseurs autorisés à exercer la profession, alors que tous les associés d'une société étrangère devraient être autorisés à exercer une profession réglementée dans leur pays d'origine.
- (29) A l'art. 3/1°, il vaudrait mieux parler des sociétés ayant leur siège à l'étranger plutôt que de leur établissement professionnel.
- (30) La même remarque que celle figurant sous le n° (19) est également valable en ce qui concerne les notions d'équivalence et de non-discrimination mentionnées à l'art. 3/2°.
- (31) A l'art. 3/3°, dans le texte français, il conviendrait de remplacer les termes "raison sociale" par "dénomination sociale". Si on souhaite que seuls des noms de personnes physiques associées y figurent, comme c'est actuellement le cas pour les sociétés belges, il vaudrait mieux que cela soit stipulé plus clairement dans le texte.
- (32) La même remarque que celle figurant sous le n° (21) est également valable en ce qui concerne la condition d'avoir un établissement professionnel posée à l'art. 3/5°.

9. Conditions de forme pour toutes les personnes morales

(33) Les mêmes remarques que celles figurant aux n°s (26) et (27) valent, mutatis mutandis, en ce qui concerne l'art. 4/2°.

10. Suppression de certaines conditions d'accès en ce qui concerne les associés.

- (34) On ne comprend pas clairement la raison pour laquelle on propose la suppression complète des conditions posées par l'art. 14 al. 1er 3° et 4° de l'A.R. du 15 mai 1985 pris en exécution des dispositions transitoires de la loi du 22 juillet 1953. Cet article exigeait que la majorité des associés d'une société de réviseurs soient membres de l'Institut des Réviseurs d'entreprises et qu'il en soit de même de tous les administrateurs ou gérants. Si on abroge totalement cette disposition et donc, pas seulement pour les sociétés étrangères, les conditions d'accès à l'Institut des Réviseurs d'entreprises vont, de cette façon, se trouver modifiées pour toutes les sociétés.
- (35) Il va de soit que les conditions posées à l'art. 14 al. 1/3° et 4° de l'A.R. précité (majoré des associés membres de l'Institut ainsi que tous les administrateurs ou gérants) ne sont pas applicables en tant que telles aux sociétés étrangères car cela aboutirait à empêcher l'accès à l'Institut des Réviseurs d'entreprises à toutes ces sociétés.
- (36) Le Conseil Supérieur estime que les conditions actuellement posées pour les sociétés de réviseurs tombant dans le champ d'application de la loi belge ne doivent pas être modifiées et que, par conséquent, l'art. 14 al. 1er/3° et 4° de l'A.R. du 15 mai 1985 doit être maintenu.
- (37) Le Conseil Supérieur tient provisoirement en suspens sa décision en ce qui concerne les modalités d'application de ces conditions aux sociétés étrangères. Il souhaite avant tout obtenir des informations sur les conditions auxquelles les sociétés étrangères ont accès à l'Institut dans les autres états membres de la Communauté européenne. Des contacts seront pris à ce sujet avec la Commission des Communautés européennes.
- (38) En attendant une réglementation définitive sur base de règles communes élaborées au niveau européen, on pourrait retenir une solution aux termes de laquelle les conditions posées à l'article 14 al. 1er/3° et 4° ne seraient applicables qu'aux associés, gérants et administrateurs (belges et étrangers) liés au bureau belge de la société et y exerçant effectivement leur profession. Il est évidemment indispensable pour pouvoir appliquer une telle règle, qu'un contrôle puisse être exercé pour savoir quelles personnes sont liées ou non au bureau belge et y exercent effectivement leur profession.

A ce point de vue, il est suggéré que l'Institut des Reviseurs d'entreprises élabore des règles et des critères qui permettraient de déterminer quand il y a exercice effectif de la profession en Belgique (voyez n° 21 in fine).

- (39) Le Conseil Supérieur attire enfin l'attention sur le fait que la condition de majorité d'associés posée à l'article 14 al. 12/3° et 4° de l'A.R. précité abouti à ce que, chaque fois que la composition de la société se modifie, celle-ci doit prouver qu'à l'issue de cette modification, il est toujours satisfait aux conditions. Une telle preuve pourrait facilement être faite si l'Institut disposait d'un inventaire permanent des associés et de leurs parts pour toutes les sociétés de reviseurs. Cette remarque est également valable en ce qui concerne la condition selon laquelle tous les administrateurs ou gérants doivent être membres de l'Institut.

AVIS SUR LA RECOMMANDATION DE L'I.R.E. CONCERNANT L'UTILISATION DES TRAVAUX D'UN AUTRE REVISEUR.

---

1 Position du problème

- (1) Il a été demandé au Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises de rendre un avis sur la recommandation de l'I.R.E. concernant l'utilisation des travaux d'un autre reviseur. Cette recommandation appréhende quatre situations distinctes :
1. le réviseur de la société-mère utilise les travaux du reviseur chargé du contrôle des comptes annuels dans une société avec laquelle il existe un lien de participation.
  2. l'utilisation des travaux d'un reviseur précédemment chargé du contrôle.
  3. l'utilisation de travaux particuliers exercés dans le cadre d'une mission contractuelle confiée à un autre reviseur, à la demande des organes d'administration de la société contrôlée et en dehors de toute obligation légale.
  4. l'utilisation des travaux d'un confrère faisant également partie du collègue.

2. Critique - Point de vue restreint

- (2) Le projet de recommandation concernant l'utilisation des travaux d'un autre reviseur traite, d'un point de vue bien déterminé, de situations très différentes (liens de participation et consolidation, transmission de dossiers, utilisation d'information provenant de missions particulières et travaux d'un collègue de commissaires).
- (3) Toutes ces situations très diverses posent, de façon générale des questions d'ordre déontologique ou des problèmes relatifs à certaines pratiques (voyez les références répétées aux normes générales de contrôle), de sorte qu'il est, d'une part, difficile de rédiger ces recommandations en faisant abstraction des normes déontologiques et, d'autre part, qu'il vaudrait peut-être mieux rédiger pour chacune des situations visées ci-dessus, des recommandations séparées où les problèmes seraient envisagés de manière plus large en prenant en considération les normes déontologiques et les normes générales de contrôle qui régissent le problème et en ne se limitant pas au point de vue de l'utilisation des travaux d'un autre reviseur.

- (4) Les situations ci-dessus mentionnées posent en effet des problèmes d'ordre général concernant le secret professionnel (quand peut-on utiliser certaines données de fait, ou émettre un avis d'après le dossier d'un autre reviseur d'entreprises?), l'équivalence des titres professionnels et les conflits internationaux de normes déontologiques (l'intervention d'un reviseur d'entreprises étranger doit-elle être appréciée au regard des normes belges ou étrangères ?), la responsabilité civile et pénale.

L'utilisation des travaux d'un autre reviseur fait donc partie d'un ensemble très important de problèmes, qu'il vaut mieux examiner dans ce cadre.

A cet égard, il est important que ce projet de recommandation corresponde aux normes de déontologie élaborées jusqu'à présent par l'Institut des Revisuers d'entreprises.

### 3. Portée exacte de la recommandation

La recommandation laisse au revisuer d'entreprises une très large liberté d'appréciation. Ceci est en général souhaitable mais il arrive parfois que le reviseur d'entreprises doit professionnellement être tenu d'agir d'une façon déterminée. C'est par exemple le cas dans les hypothèses visées aux 2.2 et 2.8 : lorsqu'un confrère est considéré comme incompetent, le reviseur doit faire davantage que simplement en tirer les conclusions. Si le reviseur n'est pas en mesure de réunir toutes les informations nécessaires, il doit être obligé d'émettre des réserves sur ce point et ne peut pas se borner à le mentionner.

Il conviendrait dès lors que la recommandation se prononce plus clairement afin de déterminer les cas dans lesquels le reviseur d'entreprises est tenu d'adopter un comportement précis, et ceux où il faut par contre s'en remettre à sa conscience professionnelle.

### 4. Liens de participation

- (6) Il conviendrait de préciser de manière générale quand un lien de participation est relevant en ce qui concerne les travaux du reviseur d'entreprises.

Il est évident que toutes ces recommandations ne viseront pas chaque lien de participation; il en résulte que cette notion devrait être davantage précisée.

- (7) On peut se demander si, dans l'hypothèse où il existe des liens de participation ou lorsqu'on doit procéder à une consolidation, il ne vaudrait pas mieux, dans le cas où cela s'avère possible, de laisser le soin de donner un avis pour toutes les sociétés liées à un seul collège de reviseurs d'entreprises, du moins lorsqu'il s'agit de sociétés soumises au droit belge.

## 5. Compétence et indépendance des réviseurs étrangers

- (8) Art. 2.3. On doit appliquer aux étrangers la même règle qu'aux membres de l'I.R.E. Si quelqu'un est membre d'un institut étranger, sa capacité est présumée, sous peine d'imposer au réviseur belge des recherches interminables à l'étranger. Lorsqu'un réviseur étranger exécute des travaux pour une société étrangère qui n'est pas soumise aux dispositions belges en matière de rapport financier, on peut difficilement exiger le respect des normes déontologiques belges. Les normes étrangères doivent suffire même si elles sont moins contraignantes que les normes belges? dans la limite de sa compétence professionnelle, le réviseur belge doit mettre tout en oeuvre pour vérifier selon quelles normes l'information a été établie à l'étranger. S'il constate que des divergences par rapport aux normes de contrôle en vigueur en Belgique, qui sont de nature à influencer les informations économiques et financières, il doit faire une réserve sur les informations d'origine étrangère.

## 6. Demande de documents

- (9) Art. 2.6. Au cas où un réviseur demande des documents à un autre réviseur, il convient de préciser l'étendue du devoir de communication vu que le réviseur est également lié par le secret professionnel.

## 7. Travaux antérieurs

- (10) Art. 61. L'utilisation des travaux d'un réviseur précédemment chargé du contrôle présente des liens étroits avec les règles déontologiques concernant l'acceptation d'une nouvelle mission et la transmission du dossier. Les règles régissant cette transmission doivent être contraignantes pour tous les réviseurs et ne doivent pas seulement revêtir la forme d'une recommandation.

## 8. Référence aux informations économiques et financières

- (11) La recommandation semble indiquer que les travaux du réviseur d'entreprises se limitent à la certification des comptes annuels. Il ressort clairement du document-modèle concernant le rapport de certification élaboré par l'Institut des Réviseurs d'entreprises que le réviseur d'entreprises assume certaines responsabilités ayant trait aux informations économiques et financières. Le problème de l'utilisation des travaux d'un autre réviseur d'entreprises s'étend par conséquent également aux travaux relatifs aux informations économiques et financières. Le projet de recommandation devrait être revu en ce sens.

## 9. Points de détail

- 1.2. Cette recommandation s'interprète de façon analogique pour certaines missions autres que l'attestation de comptes annuels ...
- 1.5. Dans le contrôle de données économiques et financières et de comptes annuels ou de comptes consolidés, le commissaire-reviseur doit examiner si ...  
 ... Toutefois, il se peut que certains éléments économiques ou financiers de la filiale, peu importants lorsqu'ils sont pris individuellement, le deviennent ...  
 Dans ce cas, l'application de ces procédures est exigée.
- 2.3. dernière phrase  
 Si cet examen révèle un problème sérieux, le commissaire-reviseur peut être amené à limiter l'utilisation des travaux de ce confrère.
- 2.4. ...  
 Le commissaire-reviseur fournira à son confrère tout renseignement utile, par exemple, les données économiques ou les éléments des comptes qui méritent une attention particulière, la technique ...
- 2.6. Afin de vérifier l'exécution correcte des travaux de contrôle nécessaires et le respect des prescriptions légales régissant l'établissement des comptes annuels, il interrogera directement son confrère (...)
- 2.8. Si les dirigeants de la société-mère ne lui permettent pas d'obtenir les informations qu'il juge indispensables, le commissaire-reviseur émettra les réserves dans son rapport.
- 3.1. Lorsque le commissaire-reviseur n'utilise pas le travail du confrère parce que la participation n'est pas significative, il indiquera la portée et la motivation de cette décision.
- 4.1. § 2. Toutefois, la communication d'attestations ou de confirmations adressées à un commissaire-reviseur dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés et des informations économiques et financières à transmettre au conseil d'entreprise dont il est chargé dans une entreprise, ne constitue pas une infraction ....
- 4.1. § 3.... passe par une collaboration entre réviseurs. Le confrère, conscient de l'utilisation qui sera faite de son travail, offrira sa coopération au commissaire-reviseur pour l'accomplissement de sa mission.

## 5. Rapport de revision

- 5.1. Il peut être utile, pour les destinataires des comptes annuels ou consolidés ainsi que pour les membres du conseil d'entreprise, de savoir si et dans quelle mesure, le commissaire-reviseur s'est

appuyé sur les travaux d'autres réviseurs.

- 5.2. Le commissaire-réviseur de la société-mère formulera des réserves ou s'abstiendra, lorsqu'il arrivera à la conclusion qu'il ne peut pas utiliser ....
- 6.2. Les données relatives aux exercices antérieurs sont indispensables pour l'attestation des comptes annuels et des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise ....
- 6.2. a) la connaissance générale préalable de l'entreprise suppose que le réviseur s'informe sur des événements importants qui ont toujours un effet sur la situation économique et financière de l'entreprise, même s'ils se sont passés plusieurs exercices auparavant.
- 6.3. Le réviseur qui entre en fonction se basera autant que possible sur les travaux du confrère qui a contrôlé l'exercice précédent.
- 6.4. Lorsque le réviseur sortant de fonction a émis des réserves, le successeur examinera avec une attention particulière l'évolution de la situation qui a provoqué les réserves.
- 6.6. ... et s'il ne peut dès lors se satisfaire du caractère fiable des comptes annuels de l'exercice précédent, il appliquera des procédures de contrôle plus étendues.
- 7.1. dernière phrase  
Vu la responsabilité renforcée de l'article 64 octies, les membres du collège prêteront individuellement une attention particulière au respect des obligations légales et statutaires.
- 7.2. .... Vu qu'il s'agit d'une décision à prendre par le collège, on actera la répartition opérée dans un procès-verbal conservé en original ou copie par chaque réviseur ...  
  
Lorsqu'une répartition des tâches a été approuvée par le collège, les documents relatifs aux prestations accomplies par les autres membres du collège doivent être examinés.
- 7.3. Considérant la règle déontologique selon laquelle les honoraires doivent être fixés en fonction de la nature, de la complexité et de l'importance de la mission, on retiendra un équilibre entre la rémunération ....

C.S.R. 88/001  
12.01.1988

NOTE DE DISCUSSION RELATIVE A LA RECONNAISSANCE DES DIPLOMES ET PROGRAMMES  
D'ENSEIGNEMENT POUR L'ACCES AU STAGE DE REVISEUR D'ENTREPRISES.

---

1. Exposé du problème

- (1) L'article 4 de la loi du 22 juillet 1953, tel que modifié par la loi du 21 février 1985, stipule que pour l'accès au stage de reviseur d'entreprises, le candidat doit être titulaire d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur, délivré après quatre années d'études au moins, dans des disciplines déterminées par le Roi, ou qu'il doit satisfaire aux conditions de diplômes et/ou d'expérience également déterminées par le Roi. Aucune force exécutoire n'a jusqu'à ce jour été donnée à cet article.
- (2) Le Conseil Supérieur doit prendre une initiative en la matière, étant donné que jusqu'à présent ni l'I.R.E., ni le Ministère de l'Education Nationale n'ont pris des initiatives dans ce domaine.

En attendant, l'on recourt à un règlement provisoire et il conviendrait à tout le moins de vérifier s'il répond au souhait du législateur. Un problème identique existe pour les experts-comptables (I.E.C.) pour lesquels la loi prévoit également que les diplômes doivent être reconnus.

2. Règlement antérieur

- (3) En vertu de la précédente législation, le candidat devait à la fin du stage, ou bien être porteur d'un diplôme d'ingénieur commercial ou de licencié en sciences commerciales, actuarielles ou économiques, délivré par une université ou par une institution d'enseignement supérieur créé ou agréé par l'Etat, après quatre années d'études au moins, ou bien être porteur en fin de stage d'un autre diplôme délivré par une université ou par un jury constitué en exécution de l'article 37 de l'arrêté du Régent du 31 décembre 1949 et correspondant à quatre années d'études au moins, ou bien encore être porteur d'un diplôme délivré par une école technique supérieure de commerce. En outre, le candidat devait avoir réussi un examen de fin de stage organisé par l'I.R.E..
- (4) Tous les diplômes autres que ceux de licences en sciences commerciales, actuarielles ou économiques, et d'ingénieur commercial, délivrés après quatre années d'études supérieures au moins, notamment les diplômes délivrés par les écoles techniques supérieures de commerce, devaient être agréés par les Ministres de l'Education nationale et des Affaires économiques. Les matières sur lesquelles devaient porter les diplômes pouvaient être fixées par arrêté royal. Par ailleurs, les écoles techniques supérieures de commerce devaient également être agréées. C'est ainsi qu'une quarantaine d'écoles techniques furent agréées en vue de la délivrance des diplômes.

- (5) L'accès au stage était possible pour les titulaires d'un diplôme obtenu au terme d'un cycle complet d'enseignement secondaire, ou de tout autre certificat donnant accès à des études couronnées par le diplôme exigé à la fin du stage.
- (6) En fait, l'I.R.E. organisait pour tous les candidats un examen d'admission au stage et un examen de fin de stage. Il existait par conséquent deux conditions d'accès : les examens de début et de fin de stage organisés par l'I.R.E., et le diplôme de fin d'études prévu ou agréé par le Roi et qui devait être obtenu avant la fin du stage.

### 3. Règlement provisoire

- (7) Suite à la modification de la loi du 21 février 1985, l'exigence relative à l'obtention du diplôme a été déplacée de la fin au début du stage. Le système d'agrément des établissements a été supprimé et remplacé par un système dans lequel le Roi doit déterminer les "disciplines" sur lesquelles portent les diplômes universitaires et de niveau universitaire. Un arrêté royal doit fixer un règlement global pour l'expérience et les diplômes des niveaux de l'enseignement inférieur. Le stage est fixé par un arrêté qui impose en outre un examen d'admission au stage, portant sur un programme minimum et prévoyant des dispenses pour les diplômes de l'enseignement universitaire.
- (8) Dispense a été fixé en 1987, en concertation avec l'I.R.E.. Toutes les personnes ayant terminé leurs études et possédant un diplôme d'enseignement supérieur obtenu après quatre ans d'études au moins sont dispensées des épreuves de l'examen théorique portant sur toutes les branches mentionnées dans le diplôme et pour lesquelles a été suivi le nombre d'heures de cours minimum exigé.
- (9) Pour les titulaires de diplômes inférieurs, aucun règlement n'a encore été élaboré. Tous les candidats porteurs d'un tel diplôme doivent par conséquent subir l'examen d'admission au stage, tel qu'il est organisé par l'Institut des Reviseurs d'entreprises.

### 4. Règlementations différentes

- (10) En vue de la formulation de la réglementation définitive, la loi établit une différence entre les diplômes obtenus après quatre ans d'études supérieures au moins et les autres diplômes. Pour les premiers, le Roi doit préciser les "disciplines" mais la loi dispose elle-même que de tels diplômes suffisent pour l'accès au stage.

Pour la seconde catégorie, c'est au Roi qu'il appartient de déterminer les diplômes et les conditions d'expérience.

## 5. Diplômes universitaires et diplômes équivalents

- (11) En fixant les disciplines, le législateur francophone a probablement songé aux diplômes de licencié en droit, en sciences commerciales, etc.. qui sont reconnus en tant que tels par la loi. Le législateur néerlandophone semble avoir voulu désigner plutôt les matières sur lesquelles doivent porter les diplômes de niveau universitaire pour que le candidat puisse être admis au stage. Il ressort des documents parlementaires que ce dernier critère (la détermination des matières sur lesquelles porte le diplôme) traduit probablement l'intention du législateur.
- (12) Il se peut que le point de départ ait été constitué par les matières reprises dans la VIIIème directive européenne, qui ont également été reprises dans l'examen d'admission du règlement du stage et qui ont été complétées par quelques conditions supplémentaires typiques de la situation prévalant en Belgique. Cette liste pourrait également être le point de départ pour les matières qui pourraient être imposées par A.R. en exécution de la loi.
- (13) Une première question qui se pose à ce propos est de savoir:
- (1) Si toutes ces matières doivent être groupées en un diplôme spécifique (p.ex. licence en revisorat d'entreprises) qui constituerait un diplôme de base; dans ce cas, seul ce diplôme portant sur les matières déterminées par le Roi serait reconnu.
  - (2) Si ces matières peuvent être réparties partiellement entre un diplôme universitaire de base (p.ex. licence en droit) et un diplôme complémentaire de spécialisation (p.ex. licence en revisorat d'entreprises), de sorte que les deux diplômes couvrent à eux deux le nombre requis de matières; dans ce cas il suffit de nouveau de contrôler le diplôme de spécialisation, mais se pose le problème du transfert des dispenses de matières du diplôme de base au diplôme de spécialisation.
  - (3) Si les matières peuvent être réparties entre un diplôme universitaire de base et des branches complémentaires qui peuvent être suivies chacune séparément et pour lesquelles les examens peuvent eux-aussi être présentés séparément (par un système de crédit); dans ce cas il faut aussi vérifier le contenu de chaque diplôme présenté séparément.
- (14) Une deuxième question est de savoir si une formation universitaire de base est requise en dehors des cours tels qu'ils sont énumérés dans le règlement de stage et le régime de dispense. De prime abord, la réponse est affirmative. En d'autres termes, il ne suffit pas d'avoir suivi, après les études secondaires, les cours de niveau universitaire exigés : il faut aussi avoir reçu une formation universitaire de base complète, dont les matières exigées peuvent constituer une partie ou une spécialisation.

- (15) Une troisième question qui se pose est de savoir quels seront la dénomination et le contenu des matières. La dénomination et le contenu des branches figurant dans les programmes existants ne correspondent pas à la dénomination qui a été reprise p.ex. dans le règlement de stage et le régime de dispense pour l'enseignement supérieur de type long. Cela signifie que les établissements devront adapter leurs programmes, tant en ce qui concerne la dénomination des cours qu'en ce qui concerne le nombre d'heures. Il reste à savoir si les dénominations retenues actuellement tant dans le règlement de stage que dans le régime de dispense sont utilisables au point de vue pédagogique.
- (16) Une quatrième question est de savoir si ces diplômes peuvent être délivrés par toutes les universités et par tous les établissements d'enseignement supérieur de type long. Cette question porte plutôt sur la rationalisation des orientations offertes par les différents centres. La loi du 21 février 1985 ne prévoit pas une telle reconnaissance.
- (17) Une cinquième question concerne la reconnaissance des diplômes dans les autres Etats membres de la Communauté. Pour ce qui est des cours économiques et d'auditing, on peut admettre qu'ils sont équivalents à condition qu'ils répondent aux exigences quantitatives minimum, exception faite des cours de droit et des cours tels que la déontologie et l'analyse de la législation belge relative aux comptes annuels, qui devraient être imposés comme cours complémentaires.
- (18) Une sixième question est de savoir avec quelles instances hormis l'I.R.E., l'Education Nationale et éventuellement l'I.E.C., ces problèmes doivent être débattus : uniquement avec les facultés d'économie ou avec tous les établissements dispensant un enseignement économique supérieur de type long, ou avec une sélection de quelques établissements.
- (19) Une septième question enfin est de savoir si le règlement doit être uniforme pour les deux communautés. Etant donné que la législation est nationale et les critères de compétence également, un règlement uniforme semble à première vue souhaitable.

#### 6. Autres diplômes non-universitaires

- (20) La situation de tous les types d'enseignement qui ne relèvent pas de l'enseignement supérieur et qui comportent au moins 4 années d'études est beaucoup moins claire en ce qui concerne l'accès à la profession de reviseur d'entreprises.
- (21) Première question : les exigences minima en matière de diplômes doivent-elles être relevées ou n'importe quel diplôme obtenu après l'enseignement moyen suffit-il ? Cette question est surtout importante pour la formation au patronat destinée aux indépendants dont on ne sait pas avec précision s'il s'agit d'un enseignement secondaire ou d'une forme d'enseignement supérieur.

- (22) Deuxième question : le niveau minimum doit-il être établi au niveau universitaire, soit après 4 ans d'études au moins ? Cette question est importante dans le cadre de la reconnaissance de la profession dans l'espace européen où la tendance vise à imposer une formation universitaire ou équivalente comme minimum requis.
- (23) Troisième question : dans l'hypothèse où l'on tendrait vers une norme universitaire européenne, est-il possible de faire accepter le cas échéant une formation de trois ans après l'enseignement moyen au niveau européen comme l'équivalent d'une formation universitaire ?
- (24) Quatrième question : quelle est la formation de base requise pour accéder à l'enseignement supérieur de type court ? Cette question est plus difficile que dans le cas de la formation universitaire. Pour la formation universitaire, en principe toute formation universitaire peut être acceptée, pour autant que les branches requises fassent partie de cette formation ou aient été suivies dans le cadre d'une spécialisation de niveau universitaire. Pour l'enseignement de type court, n'importe quelle orientation ne peut pas être prise en considération. Par conséquent, il y a lieu de faire une distinction entre les orientations de, différents types d'études.
- (25) Cinquième question : quelles sont les exigences qu'il convient de fixer en matière d'expérience. Il semble évident que dans la réglementation définitive, un accès au stage se fondant simplement sur l'expérience doit être exclu puisque même pour des candidats ayant un diplôme universitaire, une formation spécialisée est requise. La question est de savoir quelles doivent être la durée et la nature de l'expérience et comment ces données doivent être contrôlées.
- (26) Enfin se pose aussi la question des interlocuteurs en dehors de l'I.R.E., de l'I.E.C. et du Ministère de l'Education nationale. Il semble que rien n'ait encore été fait pour associer les organismes techniques et assimilés à la concertation. Il semble également impossible de procéder à une sélection. La concertation avec les organismes doit se faire par l'intermédiaire de l'Education nationale qui doit par ailleurs délivrer la reconnaissance éventuelle.

ENQUETE SUR LES REVISEURS DANS LES CONSEILS D'ENTREPRISESQUESTIONNAIREI. CARACTERISTIQUE DE L'ENTREPRISE ET DU CONSEIL D'ENTREPRISE

1. L'entreprise à laquelle vous appartenez a-t-elle
  - un conseil d'entreprise ?
  - un conseil d'entreprise pour plusieurs entreprises ?
  
2. Au sein de la société ou de l'entité juridique dont votre entreprise fait partie y-a-t-il encore des conseils d'entreprises autres que celui auquel vous appartenez ?
  - oui
  - non
  - ignore.
  
3. Dans quelle province votre entreprise est-elle établie ?  
Si elle est établie dans la province du Brabant, indiquez si elle est établie à
  - Bruxelles (19 communes)
  - Brabant flamand
  - Brabant wallon
  - plusieurs endroits dans le Brabant
  
- 4.. Quel est le nombre total des élus dans votre conseil d'entreprise
  - pour les ouvriers : .....
  - pour les employés : .....
  - pour les cadres : .....

5. Quel est le nombre des élus dans votre conseil d'entreprise classés selon leur appartenance syndicale

- C.S.C. : .....

- F.G.T.B. : .....

- C.G.S.L.B. : .....

- Autres : .....

6. Quel est le nombre total de  
travailleurs .....  
dans l'entreprise dont vous faites partie ?

7. Quel est le type d'activité de l'entreprise ?  
Indiquez le numéro du secteur en vous référant à l'annexe 4 à la page 18.

8. Est-ce que le capital dans votre entreprise est détenu à concurrence de plus de 50 % par une autre entreprise ?

oui  non  ignore

9. Si votre entreprise est contrôlée à concurrence de plus de 50 %, le siège de direction de la société mère est-il établi en

Belgique  à l'étranger  ignore

10. La société mère qui contrôle votre entreprise publie-t-elle des comptes consolidés en Belgique ?

oui  non  ignore

11. Depuis quand y-a-t-il un conseil d'entreprise dans votre entreprise ?

1987

1983

1979 ou avant

## II. CARACTERISTIQUES DU REVISEUR

12. Quel type de reviseur l'entreprise a-t-elle choisi ?

- reviseur personne physique, sans affiliation à une société
- société de reviseurs
- autres, à spécifier
- ignore

13. Lorsqu'une société de reviseurs a été choisie, a-t-elle désigné une personne responsable ?

- oui
- non
- ignore

14. Si la société de reviseurs n'a pas désigné une personne responsable, le conseil d'entreprise a-t-il demandé la nomination d'une personne responsable ?

- oui
- non
- ignore

15. S'il a été omis de désigner une personne responsable, indiquez si possible le motif.

16. L'entreprise a-t-elle

- un reviseur unique
- plusieurs reviseurs
- ignore

## III. PROCEDURE DE NOMINATION DU REVISEUR

17. Est-ce que pour la nomination du reviseur

- 1.o le conseil d'entreprise a accepté le candidat proposé par le chef d'entreprise.
- 2.o le conseil en première instance n'a pas accepté le candidat proposé par le chef d'entreprise, mais après discussion s'est mis d'accord sur le même candidat.
- 3.o le conseil en première instance n'a pas accepté le candidat proposé par le chef d'entreprise, mais après discussion s'est mis d'accord sur un autre candidat

4. o le conseil n'a pas accepté le candidat proposé par le chef d'entreprise mais le président du tribunal a confirmé le candidat proposé par le chef d'entreprise
5. o le conseil n'a pas accepté le candidat proposé par le chef d'entreprise et le président du tribunal a nommé un candidat proposé par les représentants des travailleurs
6. o le conseil n'a pas accepté le candidat proposé par le chef d'entreprise et le président a nommé une autre personne que celle proposée par le chef d'entreprise ou les représentants des travailleurs
7. o autre solution à spécifier.
- 
18. S'il y a eu une procédure devant le président du tribunal de commerce
- a. Qui a introduit la demande auprès du président du tribunal
- o le chef d'entreprise
  - o les représentants des travailleurs au conseil d'entreprise
  - o ignore
- b. Les arguments des représentants des travailleurs ont-ils été exposés oralement à l'audience
- o oui
  - o non
  - o ignore
- c. Les représentants des travailleurs ont-ils eu l'occasion d'exposer leurs arguments par écrit devant le tribunal ?
- o oui
  - o non
  - o ignore
- 
19. Lorsqu'un candidat proposé par le chef d'entreprise a été refusé par le conseil d'entreprise, quels ont été les motifs de ce refus ?
- 1. o manque de confiance
  - 2. o manque de compétence
  - 3. o absence ou insuffisance dans la présentation du reviseur
  - 4. o honoraires trop élevés
  - 5. o honoraires trop bas
  - 6. o absence ou insuffisance dans le plan de travail
  - 7. o manque de connaissance de langues

8.  manque d'indépendance vis-à-vis du chef d'entreprise
9.  manque d'indépendance vis-à-vis des sociétés liées au bureau du  
réviseur et qui exercent des activités non revisorales (ex. fiduciaire)
10.  autres à spécifier
11.  pas de motivation  
le cas échéant plusieurs motifs peuvent être indiqués.
20. Avant l'entrée en vigueur de la loi du 21 février 1985 l'entreprise  
faisait-elle déjà appel aux services d'un réviseur ?
- oui                       non                       ignore
21. Le réviseur qui était déjà au service de l'entreprise a-t-il été confirmé ?
- oui                       non                       ignore
22. Présentation du réviseur. Au cours de la procédure de nomination :
1.  le réviseur s'est présenté en personne au conseil de l'entreprise  
avant la décision du conseil d'entreprise
2.  le réviseur s'est présenté en personne après la décision du conseil  
d'entreprise
3.  le réviseur ne s'est pas présenté en personne, mais travaillait  
auparavant déjà pour l'entreprise et avait eu déjà des contacts avec  
le conseil d'entreprise
4.  le réviseur ne s'est pas présenté
- parmi plusieurs candidats
- 5.1  tous se sont présentés
- 5.2  quelques uns se sont présentés
- 5.3  aucun ne s'est présenté
- quand l'entreprise a nommé un collège de réviseurs
- 6.1  tous se sont présentés
- 6.2  quelques uns se sont présentés
- 6.3  aucun ne s'est présenté
7.  autres à spécifier

## 23. Curriculum de reviseur

- le conseil a disposé avant sa décision d'un curriculum écrit du reviseur
- le conseil a disposé après sa décision d'un curriculum écrit du reviseur
- le conseil n'a pas disposé d'un curriculum écrit

## 24. Adhésion du reviseur à un syndicat ou parti politique. Est-ce que cette adhésion a été mentionnée au cours des discussions sur la nomination du reviseur ?

- oui
- non
- ignore

## 25. Honoraires et programme de travail du reviseur

a. Le montant prévu des honoraires du reviseur a-t-il été communiqué au conseil d'entreprise ?

- oui
- non
- ignore

b. Y-a-t-il eu une explication sur la relation entre le montant des honoraires du reviseur et l'importance de ses prestations ?

- oui
- non
- ignore

c. Y-a-t-il eu des observations sur les honoraires du reviseur au sein du conseil d'entreprise ?

- oui
- non
- ignore

d. Le reviseur a-t-il présenté son programme de travail ou le volume de ses activités ?

- oui
- non
- ignore

e. Y-a-t-il eu des observations sur le programme de travail ou le volume des activités du reviseur ?

- oui
- non
- ignore

## 26. Si ces informations ont été communiquées, cette communication a-t-elle été faite ?

- 1.  oralement
- 2.  par écrit
- 3.  les deux
- 4.  ignore

- a/  avant la délibération du conseil d'entreprise
- b/  après la délibération du conseil d'entreprise
- c/  les deux
- d/  ignore

27. Le Conseil d'entreprise a-t-il convenu avec le reviseur des modalités sur sa façon de travailler avec le conseil.

oui                       non                       ignore

28. Présence du reviseur aux réunions du conseil d'entreprise.

a. Depuis sa nomination, le reviseur a-t-il été présent en personne aux réunions du conseil d'entreprise traitant l'information économique et financière de base ?

oui                       non                       ignore

b. Depuis sa nomination, le reviseur a-t-il été régulièrement présent en personne aux réunions du conseil d'entreprise traitant l'information économique et financière annuelle ?

oui                       non                       ignore

c. Depuis sa nomination, le reviseur a-t-il été régulièrement présent en personne aux réunions du conseil d'entreprise traitant l'information économique et financière trimestrielle ?

oui                       non                       ignore

d. Depuis sa nomination, le reviseur a-t-il été régulièrement présent en personne aux réunions du conseil d'entreprise traitant l'information économique et financière occasionnelle ?

oui                       non                       ignore

29. Le reviseur a-t-il été régulièrement invité aux réunions du conseil d'entreprise ?

a. Aux réunions traitant l'information économique et financière de base ?

oui                       non                       ignore

b. Aux réunions traitant l'information économique et financière annuelle ?

oui                       non                       ignore

c. Aux réunions traitant l'information économique et financière trimestrielle ?

oui                       non                       ignore

d. Aux réunions traitant l'information économique et financière occasionnelle ?

oui                       non                       ignore

30. Le reviseur a-t-il refusé ces invitations au conseil d'entreprise ?
- a. Pour les réunions traitant l'information économique et financière de base ?  
 oui                       non                       ignore
  - b. Pour les réunions traitant l'information économique et financière annuelle ?  
 oui                       non                       ignore
  - c. Pour les réunions traitant l'information économique et financière trimestrielle ?  
 oui                       non                       ignore
  - d. Pour les réunions traitant l'information économique et financière occasionnelle ?  
 oui                       non                       ignore

31. Si le reviseur a refusé l'invitation, a-t-il motivé son refus ?

- oui                       non                       ignore

32. Quels ont été les motifs du reviseur pour refuser d'assister aux réunions du conseil d'entreprise ?

- 1.  Absence d'invitation
- 2.  Invitation tardive
- 3.  Autres activités professionnelles
- 4.  Réunions d'autres conseils d'entreprise
- 5.  Autres à spécifier

6.  Ignore

## 33. Présence du réviseur aux réunions préparatoires :

- a. Le réviseur a-t-il été invité aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise ?
- oui                       non                       ignore
- b. Pour quels motifs le réviseur a-t-il été invité aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise ?
- c. Quels problèmes figuraient à l'ordre du jour des réunions préparatoires où le réviseur a été invité ?
- d. Le réviseur a-t-il refusé les invitations pour assister aux réunions préparatoires ?
- oui                       non                       ignore
- e. S'il a refusé, le réviseur a-t-il donné un motif pour ce refus ?
- oui                       non                       ignore
- f. Quels ont été les motifs pour refuser d'assister aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise ?
1.  Absence d'invitation
  2.  Invitation tardive
  3.  Incompatibilité avec la mission du réviseur
  4.  Refus de la part du chef d'entreprise
  5.  Autres activités professionnelles
  6.  Réunions d'autres conseils d'entreprise
  7.  Autres à spécifier
8.  Ignore
- g. Depuis sa nomination quelle a été la fréquence avec laquelle le réviseur a assisté aux réunions préparatoires ?
- Participation régulière  
 Participation exceptionnelle  
 Pas de participation

34. Quel a été le rôle du réviseur pendant les réunions préparatoires auxquelles il a assisté ?

- Observer simplement le déroulement des travaux
- Exposer et expliquer ses méthodes et documents de travail
- Participer de façon plus active aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise

35. Si la participation du réviseur aux réunions préparatoires a été plus active que la simple explication de ses méthodes et documents de travail quelle a été la nature de son activité ? Spécifiez.

36. Quelles ont été les activités du réviseur au sein du conseil d'entreprise ?

1. Certification des comptes annuels

- régulièrement
- occasionnellement
- jamais
- ignore

2. Certification de l'information économique et financière

- régulièrement
- occasionnellement
- jamais
- ignore

3. Explication des comptes annuels

- régulièrement
- occasionnellement
- jamais
- ignore

4. Explication de l'information économique et financière

- régulièrement
- occasionnellement
- jamais
- ignore

5. Explication des méthodes et documents de travail

- régulièrement
- occasionnellement
- jamais
- ignore

6. Autres à spécifier

37. Le réviseur soumet-il des documents aux représentants des travailleurs avant la réunion du conseil d'entreprise ?

- oui
- non
- ignore

38. Si oui, de quels documents s'agit-il ?
39. Le reviseur a-t-il déjà demandé aux représentants des travailleurs de formuler leurs questions ou positions dans des documents préalables à la réunion ?
- oui  non  ignore
40. Si oui, (à la question n° 39)
- régulièrement  exceptionnellement
41. Le reviseur connaît-il suffisamment la langue des travailleurs pour participer aux discussions au sein du conseil d'entreprise ?
- oui  non  pas d'opinion  ignore
42. La langue parlée par le reviseur dans ses activités devant le conseil d'entreprise, est-elle compréhensible pour les représentants des travailleurs ?
- oui  non  pas d'opinion  ignore
43. Les termes utilisés par le reviseur dans ses rapports et communications écrites sont-ils compréhensibles pour les représentants des travailleurs en ce qui concerne :
- a. Les documents prescrits par la loi ?
- oui  non  pas d'opinion  ignore
- b. Les autres documents utilisés par le reviseur ?
- oui  non  pas d'opinion  ignore
44. Avez-vous l'impression que le reviseur fait un effort de compréhension vis-à-vis des représentants des travailleurs au sein du conseil d'entreprise ?
- oui  non  pas d'opinion  ignore
45. A votre avis le reviseur a-t-il accompli de façon adéquate, sa mission légale au sein de l'entreprise :
- a. En ce qui concerne la certification des comptes annuels ?
- oui  non  pas d'opinion  ignore
- b. En ce qui concerne la certification de l'information économique et financière annuelle ?
- oui  non  pas d'opinion  ignore

- c. En ce qui concerne la certification de l'information économique et financière trimestrielle ?
- oui             non             pas d'opinion             ignore
- d. En ce qui concerne la certification de l'information économique et financière occasionnelle ?
- oui             non             pas d'opinion             ignore
- e. En ce qui concerne la certification de l'information économique et financière de base ?
- oui             non             pas d'opinion             ignore
46. Si la réponse à une de ces questions est négative, quelles en sont selon vous les causes ?
- 1.o Insuffisance du plan de travail
  - 2.o Non obtention de documents de la part du chef d'entreprise
  - 3.o Insuffisance de travaux de contrôle
  - 4.o Insuffisance de temps consacré au travail
  - 5.o Autres à spécifier
47. Le réviseur fait-il rapport sur les comptes annuels et le rapport annuel ?
- a. Par écrit ?
- oui                             non                             ignore
- b. Oralement ?
- oui                             non                             ignore
48. Y-a-t-il déjà eu des divergences au sein du conseil d'entreprise sur le caractère fidèle et complet de l'information économique et financière
- a. Entre le réviseur et le chef d'entreprise ?
- oui                             non                             ignore
- b. Entre le réviseur et les représentants des travailleurs ?
- oui                             non                             ignore
- c. Entre le réviseur et l'inspection économique ?
- oui                             non                             ignore

49. Si oui, cette divergence de vue a-t-elle donné lieu à des rectifications ou à la communication d'informations complémentaires au conseil d'entreprise ?
- oui                       non                       ignore
50. Le caractère fidèle et complet de l'information économique et financière est-il certifié par le reviseur
- a. Par écrit ?
- oui                       non                       ignore
- b. Oralement ?
- oui                       non                       ignore
51. Le reviseur a-t-il donné une explication et une analyse de l'information économique et financière à l'intention des représentants des travailleurs au conseil d'entreprise
- a. Oralement à la demande des représentants de travailleurs ?
- oui                       non                       ignore
- b. Oralement à la demande du chef d'entreprise ou de sa propre initiative ?
- oui                       non                       ignore
- c. Par écrit ?
- oui                       non                       ignore
52. Lorsque vous avez un problème avec la façon dont le reviseur exerce sa mission au sein de l'entreprise, à quelle instance croyez-vous devoir ou pouvoir vous adresser pour résoudre votre difficulté ? Classez en ordre de priorité uniquement les instances que vous croyez devoir ou pouvoir consulter effectivement.
1.  Chef d'entreprise
  2.  Conseil Supérieur du Revisorat
  3.  Délégation syndicale dans l'entreprise
  4.  Fédération professionnelle d'entreprise
  5.  Inspection du Ministère des Affaires Economiques
  6.  Institut des Reviseurs d'Entreprises
  7.  Reviseur lui-même
  8.  Syndicat
  9.  Tribunal de Commerce
  10.  Autres à spécifier

53. A votre avis le réviseur témoigne-t-il de suffisamment d'indépendance professionnelle dans l'exercice de sa mission légale auprès de l'entreprise ?

oui                       non                       pas d'opinion                       ignore

54. A votre avis le réviseur a-t-il la confiance des représentants des travailleurs dans votre entreprise ?

oui                       non                       pas d'opinion                       ignore

55. Quelle est votre appartenance syndicale ?

1.  C.S.C.

2.  F.G.T.B.

3.  C.G.S.L.B.

4.  Autres

LISTE DES INSTITUTIONS UNIVERSITAIRES PARTICIPANT A L'ENQUETE

(avec leur numéro)

- 1/ Université de Liège
- 2/ Université de Mons
- 3/ Rijksuniversiteit Gent
- 4/ Katholieke Universiteit leuven
- 5/ Rijksuniversitair Centrum Antwerpen

LISTE DES PROFESSEURS RESPONSABLES DE SEMINAIRE

(avec leur numéro)

- 1/ Madame BENOIT
- 2/ Madame DUREZ
- 3/ Madame MERCHERS
- 4/ Monsieur COUSY
- 5/ Madame THEUNNISSE
- 6/ Monsieur OLIVIER

LISTE DES ETUDIANTS DE CHAQUE INSTITUTION PARTICIPANT A L'ENQUETE

(avec leur numéro)

Chaque responsable doit attribuer, à chaque étudiant faisant partie de son séminaire, un numéro d'ordre de 1 à 20, par exemple, s'il dirige un groupe de 20 personnes.

Exemple pour l'Université de Mons

1. BRUILLET D.
2. COURTEWISSE C.
- "
- "
- "
- "
20. PETTIAU X.

LISTE DES SECTEURS

Secteur 1 : IND. EXTRACTIVES

Mines  
Carrières  
Cockeries  
Gaz et électricité

Secteur 2 : SIDERURGIE

Sidérurgie  
Métaux non-ferreux

Secteur 3 : Fabrications métalliques

Fabrications métalliques  
Connexe métal, mécanique électrique  
Garages  
Réparation navires

Secteur 4 : CHIMIE, PETROLE

Chimie  
Pétrole (+ commerce)

Secteur 5 : TEXTILE

Textile et bonneterie  
Lin  
Jute (+ commerce)  
Tailleurs, couture dames  
Habillement et confection

Secteur 6 : IND. ALIMENTAIRE

Ind. alimentaire  
Entr. techn. agricole et horticole  
Pêche maritime  
Entreprises agricoles  
Entreprises horticoles  
Entreprises forestières

Hôtellerie  
Spectacles  
Nettoyage et désinfection  
Pharmacies  
Casinos  
Trav. Intérimaire  
Services de garde  
Industries cinématographique  
Agents de change  
Coiffeurs soins de beauté  
Employés, notariat  
Auxiliaire employés (sauf mutualités)  
Pompes funèbres  
Organes de contrôles agréés

Secteur 12 : INSTITUT. D'ENS.

Instituts d'enseignement

Secteur 13 : CLIN. ET I.M.P.

Instituts hospitaliers.  
I.M.P. (maisons d'éducation et d'hébergement)

Secteur 14 : MUTUALITES

Mutualités

Secteur 15 : AUTRES ENTREP. SS. FIN. EC. ET FIN.

Autres entreprises sans finalité économique et financière  
Soins à domicile, aides familiales, associations sportives, etc...

FEUILLE    D'IDENTIFICATION

N° UNIVERSITE :

N° PROFESSEUR :

N° ETUDIANT :

N° ENTREPRISE :

## RENSEIGNEMENTS SUR L'ORGANISATION DE L'ENQUETE

---

- (1) L'objectif de l'enquête est de donner au Conseil Supérieur une image aussi complète que possible des activités des réviseurs d'entreprises auprès des conseils d'entreprises.
- (2) Afin de limiter les frais, l'enquête a été exécutée en collaboration avec diverses facultés de droit et de sciences économiques. Toutes les facultés des diverses universités ont été contactées. Finalement les professeurs suivants ont apporté leur collaboration :  
Mme le Professeur A. BENOIT-MOURY (Université de l'Etat de Liège),  
M. le Professeur L. DABIN (Université de l'Etat de Liège), Mme le Professeur M. DUREZ (Université de l'Etat à Mons), Mme le Professeur H. THEUNISSE (R.U.C.A.), M. le Professeur H. COUSY (K.U. Leuven),  
Mme le Professeur Y. MERCHERS (R.U. Gent), et M. le Professeur H. OLIVIER (Université de l'Etat de Liège).
- (3) Le questionnaire a été établi principalement par les membres du Conseil Supérieur, en collaboration avec les professeurs participants à l'enquête. La plus grande partie des questions est de nature purement objective, afin d'exclure pratiquement toute interprétation personnelle des faits. Quelques questions à la fin de l'enquête concernaient le point de vue personnel des travailleurs.
- (4) L'enquête a été exécutée matériellement par des étudiants de différents séminaires et groupes de travail qui ont étudié dans les facultés respectives une partie du fonctionnement du revisorat d'entreprises et du contrôle aux comptes. Les interviews sur le terrain ont été faits auprès des secrétaires des conseils d'entreprises qui étaient censés les mieux placés pour avoir un aperçu général de la situation.
- (5) L'enquête a commencé par une lettre écrite au Président et au Secrétaire du conseil d'entreprise de 500 entreprises afin d'expliquer les objectifs de l'enquête (copie des lettres en annexe). Ces entreprises étaient sélectionnées sur base d'un sondage sur un échantillon de plus de 2300 entreprises ayant un conseil d'entreprise. Des instructions ont également été communiquées aux étudiants.
- (6) L'enquête a été exécutée effectivement au cours de la période allant de novembre 1988 à mars 1989. L'encodage des résultats a été faite à la K.U. Leuven, la R.U. Gent et le R.U.C.A., tandis que tous les résultats pour la partie francophone du pays ont été encodés à l'Université de l'Etat à Mons.
- (7) Les résultats de l'enquête sont censés en premier lieu d'informer les membres de Conseil Supérieur. Les informations seront utilisées pour l'élaboration des recommandations et avis du Conseil Supérieur. Plus tard le Conseil Supérieur prendra une décision sur la communication et la publication des résultats de l'enquête.



A Monsieur le Président  
du Conseil d'entreprise

Votre lettre du

Vos références

Nos références

Annexes

Objet

Madame,  
Monsieur,

Sans doute connaissez-vous l'existence du Conseil Supérieur du Rëvisorat d'entreprises.

- Notre mission est de fournir, tant à l'Autorité publique qu'à l'Institut des Rëviseurs d'entreprises des avis et des recommandations au sujet de l'exercice, sous tous ses aspects, de la profession de rëviseur d'entreprises. C'est ainsi que depuis notre installation, le 15 avril 1985, nous avons déjà rendu plus de trente avis en la matière.

Depuis la modification de la loi intervenue en 1985, le rëviseur d'entreprises a également une mission de rapporteur auprès du Conseil d'entreprise.

L'Institut des Rëviseurs d'entreprises a, en septembre 1987, mené une enquête restreinte auprès des chefs d'entreprises visant à cerner l'activité du rëviseur d'entreprise. Nous souhaitons entreprendre une enquête plus large dont le but est de déterminer la manière dont le rëviseur d'entreprise intervient dans l'activité du Conseil d'entreprise et y remplit son rôle.

En collaboration avec diverse institutions universitaires, une enquête va dès lors être menée auprès des secrétaires des Conseils d'entreprises afin de recueillir le point de vue des travailleurs au sujet de la façon dont le rëviseur d'entreprises agit au sein du Conseil d'entreprise.

- Dans cette optique, et après concertation entre le Conseil Supérieur et différents établissements universitaires (RUG, KUL, RUCA, Université de Liège, Université de l'Etat de Mons), un questionnaire a été mis au point sur base duquel les étudiants enquêteront au cours des prochains mois auprès des Secrétaires des Conseils d'entreprises.

Les résultats individuels recueillis au cours de l'enquête auprès de chaque entreprise demeureront strictement confidentiels. Seules les données globales seront utilisées comme sources d'informations et encore ne le seront-elles uniquement que par le Conseil Supérieur qui décidera de leur diffusion éventuelle.

Nous avons tenu à vous informer préalablement de cette initiative, de telle sorte que vous avez eu connaissance de sa portée exacte.

Au cas où vous auriez quelques objections à propos de cette enquête ou si elle vous posait problème, nous vous saurions gré de vouloir bien prendre contact soit avec le Président, soit avec le Secrétaire du Conseil Supérieur.

Espérant que la présente information vous sera utile, je vous assure, Madame, Monsieur, de ma parfaite considération.



F. VANISTENDAEL  
Le Président



Au Secrétaire du  
Conseil d'entreprise.

---

Votre lettre du

Vos références

Nos références

Annexes

Objet

Madame,  
Monsieur,

Le Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises organise une enquête relative à l'activité des réviseurs d'entreprises au sein des Conseils d'entreprises. Le but de cette enquête est d'obtenir une image aussi précise que possible de ce que constitue l'activité du réviseur d'entreprises dans le Conseil d'entreprise. Après concertation avec les représentants des organisations patronales et syndicales, il a été décidé que les questions à poser dans le cadre de cette enquête devaient s'adresser au secrétaire du Conseil d'entreprise, lequel se trouve être, dans la plupart des cas, la personne la plus familiarisée avec l'activité du Conseil d'entreprise.

Afin de réduire, autant que possible, le coût de réalisation de l'enquête, il a été fait appel aux universités pour la réaliser. Des étudiants qui participent à des séminaires universitaires relatifs aux conseils d'entreprises ainsi qu'au revisorat d'entreprises, viendront donc vous poser un certain nombre de questions, et ce, sous la responsabilité d'un professeur d'université.

Ces étudiants ne sont pas des enquêteurs professionnels et ne sont pas au fait de la routine quotidienne du conseil d'entreprise. Nous vous demandons par conséquent, au nom du Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises, de vouloir bien faire preuve de quelque compréhension pour les maladroites qu'il pourrait leur arriver de commettre au cours de leur entretien avec vous. A noter qu'hormis une rétribution de leurs frais, toute symbolique, les étudiants ne seront pas rémunérés pour leur prestation.

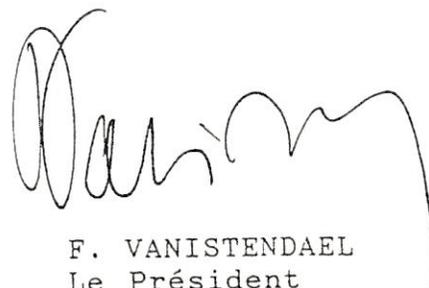
L'enquête comporte deux types de questions : (1) des questions portant sur des faits objectifs, et qui ne laissent que peu ou pas de possibilité d'interprétation personnelle, et des questions qui, elles, visent à recueillir l'opinion des délégués des travailleurs au conseil d'entreprise.

Il doit, en ce qui concerne la première catégorie de questions, être répondu de manière aussi précise que possible. Il se peut toutefois que vous n'ayez pas sous la main les informations détaillées nécessaires à la fourniture des réponses à ces questions. En pareil cas, il vous est loisible de vous faire assister par un délégué du conseil d'entreprise qui soit plus familiarisé avec la matière visée. Vous pouvez également demander de reporter votre réponse, et la fournir après recherche ou contrôle de documents d'information. Le mieux est alors que vous proposiez à l'étudiant de vous revoir une semaine après la première entrevue pour répondre aux questions demeurées en suspens. Les étudiants ont été informés de cette manière d'agir, et doivent en principe la respecter.

En ce qui concerne la seconde catégorie de questions, lesquelles visent à recueillir l'opinion des délégués des travailleurs, les réponses doivent être fournies sur le champ, sans que vous consultiez des collègues ou des documents. Nous voudrions vous demander, en votre qualité de secrétaire du conseil d'entreprise, de refléter dans la mesure du possible l'opinion de tous les délégués travailleurs et non pas seulement la vôtre propre.

Au nom du Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprise, nous vous remercions vivement d'avance pour votre compréhension et votre collaboration. Les informations que nous obtiendrons par le moyen de l'enquête demeureront confidentielles, mais une fois rassemblées sur une base anonyme, elles s'avèreront de grand intérêt pour la bonne marche des activités du revisorat d'entreprises, tous les travailleurs en étant en l'occurrence les premiers bénéficiaires.

En vous réitérant nos remerciements pour votre collaboration, nous vous assurons, Madame, Monsieur, de notre considération distinguée.



F. VANISTENDAEL  
Le Président

CSR-88-003(D)  
20.06.1988

AVIS CONCERNANT L'OBLIGATION DE NOMMER UN COMMISSAIRE REVISEUR DANS LES SOCIETES OU LE NOMBRE DES MEMBRES DU PERSONNEL DEVIENT INFERIEUR A 100

---

1. Exposé du problème

- (1) L'Institut des Reviseurs d'entreprises a sollicité l'avis du Conseil Supérieur au sujet de l'obligation de nommer un commissaire reviseur dans les sociétés où le nombre des membres du personnel est devenu inférieur à 100, de telle sorte qu'il n'existe plus d'obligation légale d'organiser des élections pour le conseil d'entreprise, et que les membres du comité de sécurité et d'hygiène siègent dès lors en même temps en qualité de membres délégués-ouvriers au conseil d'entreprise.

2. Règles relatives à la nomination d'un commissaire dans les sociétés comptant plus de 100 ou moins de 50 ouvriers.

- (2) L'article 64, paragraphe 2, de la loi sur les sociétés stipule qu'une société doit nommer un commissaire-reviseur dès l'instant où sont remplies les conditions pour que soit établi un schéma complet de comptes annuels.

Le même article dispose que ce commissaire doit être membre de l'Institut des Reviseurs d'entreprises.

- (3) L'article 12, paragraphe 2, de la loi du 17 juillet 1975 sur les comptes annuels stipule qu'un schéma complet de comptes annuels doit être établi dans les cas suivants :

- a) lorsqu'il est satisfait à au moins deux des trois critères suivants :

au moins 145 millions Frs de chiffre d'affaire annuel,  
70 millions Frs en bilan total et au moins 50 travailleurs.

- b) ou lorsque la société compte au moins 100 travailleurs.

- (4) En outre, l'article 15 bis de la loi du 20 septembre 1948 sur les conseils d'entreprises stipule qu'une entreprise doit toujours nommer un reviseur d'entreprise, lorsqu'existe dans l'entreprise un conseil d'entreprise.

- (5) Etant donné que l'obligation légale d'organiser des élections pour installer un conseil d'entreprise existe toujours dès l'instant où une entreprise compte au moins 100 travailleurs, il y a parfaite égalité entre l'obligation de nommer un reviseur d'entreprise sur base de l'article 15 bis de la loi sur les conseils

d'entreprises, et l'obligation de nommer un commissaire-reviseur sur base de la combinaison de l'article 64, paragraphe 2 de la loi sur les sociétés et de l'article 12, paragraphe 2 de la loi sur les comptes annuels.

- (6) Pour les entreprises qui occupent moins de 50 travailleurs, il n'existe pas d'obligation d'installer un conseil d'entreprise. Il n'existe par conséquent pas d'obligation de nommer un reviseur d'entreprises sur base de la loi sur les conseils d'entreprises. Lorsqu'une entreprise, créée en forme de société, répond toutefois aux deux autres conditions de la loi sur les comptes annuels, l'obligation existe alors bien de désigner un commissaire-reviseur, lequel ne fait toutefois rapport qu'à l'assemblée générale des actionnaires, et ce, étant donné que dans une telle société, il n'existe pas de conseil d'entreprise.

3. Règles pour la désignation d'un commissaire-reviseur ou d'un reviseur d'entreprises dans les entreprises comptant moins de 100, mais plus de 50 travailleurs.

- (7) Lorsqu'une entreprise compte entre 50 et 100 travailleurs, une distinction doit être établie entre différentes possibilités :
- a) l'entreprise possède un conseil d'entreprise directement élu, mais le nombre de travailleurs est descendu à moins de 100, et le mandat des membres siégeant au conseil d'entreprise se poursuit jusqu'aux prochaines élections sociales.
  - b) l'entreprise possède un conseil d'entreprise issu d'élections qui doit être renouvelé pour les élections sociales à un moment où l'entreprise compte moins de 100 et plus de 50 travailleurs.
  - c) l'entreprise a un conseil d'entreprise, mais le nombre de travailleurs devient inférieur à 50.

Il convient de rappeler que l'obligation d'installer un conseil d'entreprise ne naît avec celle d'organiser l'élection d'un conseil d'entreprise, que lorsque, pendant la période de référence, il y avait plus de 100 travailleurs occupés.

En pareils cas, il y a toujours - comme déjà précédemment exposé - convergence de l'obligation, pour une entreprise, de désigner un reviseur d'entreprise, et pour les sociétés, de nommer un commissaire, lequel doit en même temps être membre de l'Institut des Reviseurs d'entreprises.

- (8) Lorsqu'une entreprise possède un conseil d'entreprise directement élu, qui a été constitué au moment où l'entreprise occupait plus de 100 travailleurs, ce conseil d'entreprise demeure en fonction jusqu'aux prochaines élections sociales, et ce, dans le cas où le nombre de travailleurs devient inférieur à 100, où même à 50. Le commissaire reviseur désigné doit, dans ce cas, continuer à remplir son mandat à l'égard du conseil d'entreprise, jusqu'aux élections sociales.

- (9) Si une entreprise possède un conseil d'entreprise qui a été directement élu au moment où plus de 100 travailleurs y étaient occupés, mais si, au moment de la dernière élection du conseil d'entreprise, elle ne compte plus qu'un nombre de travailleurs compris entre 50 et 100, dans ce cas le conseil d'entreprise sortant est renouvelé en ce qui concerne les délégués des travailleurs, puisque les membres élus du comité de sécurité et d'hygiène remplissent en même temps également la fonction de délégués des travailleurs au conseil d'entreprise. Le conseil d'entreprise continue dès lors d'exister et continue à remplir son rôle, mais les membres délégués des travailleurs sont, de droit, les délégués des travailleurs élus aux comités de sécurité et d'hygiène.
- (10) Etant donné que l'entreprise continue à avoir un conseil d'entreprise, l'obligation demeure de désigner un réviseur d'entreprise sur base de l'article 15 bis de la loi sur les conseils d'entreprises. Ce réviseur d'entreprises certifie les informations financières et économiques et continue à remplir sa mission à l'égard du conseil d'entreprise ainsi que prescrit par la loi du 21 février 1985.
- (11) Ce réviseur d'entreprises ne doit cependant pas être nécessairement le commissaire réviseur de la société. Même si l'entreprise occupe par hypothèse plus de 50 travailleurs, lorsqu'elle ne satisfait pas à au moins un des deux autres critères de la loi sur les comptes annuels, dans ce cas n'existe pas d'obligation de désigner un commissaire.  
Le droit de contrôler les comptes annuels revient directement aux actionnaires, qui peuvent, le cas échéant, se faire assister par un expert-comptable.  
La loi prévoit en effet que tout commissaire d'une société doit être membre de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, mais pas inversement que tout réviseur d'entreprise qui fait rapport à un conseil d'entreprise doit en même temps être commissaire dans une société. En outre, l'article 82 de la loi du 21 février 1985 dispose que les experts-comptables ont un monopole en ce qui concerne l'assistance des actionnaires en matière de contrôle de la société, alors qu'à cet égard, aucune exception n'est faite pour les réviseurs d'entreprise.  
Les sociétés coopératives qui ne dépassent pas les critères de la loi sur les comptes annuels peuvent, elles, désigner des "associés contrôleurs", lorsque ceci est prévu dans les statuts. Ces associés contrôleurs exercent alors le contrôle des comptes.
- (12) Ceci peut conduire à la situation exceptionnelle dans laquelle une entreprise occupant de 50 à 100 travailleurs dispose, d'une part, d'un réviseur d'entreprise, lequel fait rapport au conseil d'entreprise, et d'autre part, d'un expert-comptable, lequel fait rapport aux actionnaires, ou bien, d'actionnaires qui exercent eux-mêmes le contrôle sur les comptes annuels. En pareil cas, la mission du réviseur d'entreprise se limite à la certification de l'information économique et financière donnée au conseil d'entreprise.

- (13) Lorsqu'une société a un conseil d'entreprise, et que le nombre des travailleurs occupés devient inférieur à 50, le commissaire-reviseur, ou le réviseur d'entreprise, s'il n'y a pas de commissaire-reviseur, continue à exercer sa mission à l'égard du conseil d'entreprise jusqu'à la dissolution du conseil d'entreprise à l'occasion des prochaines élections sociales.

4. Procédure d'installation au conseil d'entreprise.

- (14) Lorsqu'existe un conseil d'entreprise, la procédure habituelle de désignation d'un commissaire-reviseur doit être suivie, ainsi d'ailleurs qu'elle est fixée dans l'A.R. du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprises de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de réviseurs d'entreprises. Ceci vaut autant pour les entreprises qui ont la forme de société commerciale, que pour les autres entreprises qui ont un conseil d'entreprise.

CSR 88-005-D  
09.06.1988

SCHEMA D'ACCES A LA PROFESSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES

Dispositions légales applicables : - VIII ème directive européenne du 10.04.1984 art.4 à 12  
- Loi sur le revisorat d'entreprise, art.4/4° et 5°  
- Règlement sur les stages art. 12 à 15

Voies d'accès possibles à la profession

1. Accès normal:

Examen de qualification professionnelle prouvant les connaissances théoriques et pratiques au niveau de la fin d'un cycle universitaire (art.4 de la directive). Les connaissances pratiques s'acquièrent dans le cadre d'une formation pratique de 3 ans au moins. Une formation universitaire théorique (4 ans ou plus) , stage de 3 ans; durée minimum de la formation théorique et pratique : 7 ans.

2. Expérience professionnelle uniquement :

Quinze ans d'expérience professionnelle dans le domaine financier, juridique et comptable et présentation d'un examen de qualification professionnelle théorique et pratique au niveau universitaire (art.9a de la directive). Formation : 15 ans plus examen.

3. Expérience professionnelle et formation pratique :

Sept ans d'expérience professionnelle et 3 ans de stage au moins (formation pratique) avec un examen de qualification professionnelle théorique et pratique. Formation de 10 ans plus examen (art.9b de la directive).

4. Formation minimum et expérience professionnelle (15 ans) :

- Prise en compte de la formation théorique ou de l'expérience professionnelle ( 2 ans pour les gradués; 4 ans pour les universitaires)
- Prise en compte du stage à l' IEC en tant qu'expérience professionnelle (3 ans).
- Expérience professionnelle supplémentaire requise 15-3-4 = 8 ans ou 15-3-2 = 10 ans.
- Examen de qualification professionnelle théorique et pratique.

5. Formation minimum avec expérience professionnelle et stage (7 ans )

- Prise en compte de la formation théorique ou de l'expérience professionnelle (2 ans pour les gradués et 4 ans pour les universitaires)
- Réduction du stage à 2 ans

- Expérience professionnelle supplémentaire requise  $7 - 4 = 3$  ans ou  $7 - 2 = 5$  ans.
- Deux ans de stage (réduction d'un an en tenant compte du stage à l'IEC).
- Examen de qualification professionnelle et théorique.
- Dispense de l'examen pratique pour les titulaires d'un diplôme universitaire.
- Durée totale de la formation : 4 ou 2 ans d'études, 3 ou 5 ans d'expérience professionnelle et 2 ans de stage (= 9 ans).

#### 6. Solutions intermédiaires

##### a) 15 ans d'expérience professionnelle :

- Prise en compte de la formation universitaire à concurrence de la durée théorique des études pour obtenir le diplôme (4 ou 5 ans) et non à concurrence de la durée réelle des études (cf années redoublées).
- Pas de prise en compte de la formation non universitaire, ou pas de prise en compte de la formation (tant universitaire que non universitaire) qui ne constitue pas une formation à temps plein, qui permet de travailler pendant la journée et pourrait conduire à compter deux fois une année.
- Pas de prise en compte du stage à l'IEC ou prise en compte du stage à l'IEC mais seulement si pendant le stage le candidat n'a pas fait d'études qui pourraient entrer en ligne de compte pour une réduction de la formation pratique, en vue d'éviter de compter deux fois la même année.

##### b) 7 ans d'expérience professionnelle :

- en tout cas 3 ans de stage ou stage limité à 2 ans.
- prise en compte de la formation seulement selon les modalités figurant en a, pas de double emploi.
- pas de dispense de l'examen pratique pour les universitaires.
- examen théorique au début du stage.

CSR 88/006(D)  
01.09.1988

AVIS RELATIF A LA RECONNAISSANCE DES DIPLOMES ET PROGRAMMES D'ENSEIGNEMENT, AINSI QU'AUX EXIGENCES EN MATIERE D'EXPERIENCE POUR L'ACCES AU STAGE DE REVISEUR D'ENTREPRISES.

---

1. Exposé du problème

- (1) L'article 4 de la loi du 22 juillet 1953, tel que modifié par la loi du 21 février 1985, stipule que pour l'accès au stage de reviseur d'entreprises, le candidat doit être titulaire d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur délivré après quatre années d'études au moins, dans des disciplines déterminées par le Roi, ou qu'il doit satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience également déterminées par le Roi. Aucune force exécutoire n'a jusqu'à ce jour été donnée à cet article en ce qui concerne les diplômes non universitaires.
- (2) Le Conseil Supérieur a estimé devoir prendre une initiative en la matière, étant donné que, plus de trois ans après l'approbation de la loi, ni l'I.R.E. ni le ministère des Affaires Economiques, ni le ministère de l'Education Nationale n'ont pris une telle initiative. L'on utilise dès lors actuellement le règlement de stage, qui a été complété par un règlement provisoire, ce qui a pour conséquence que les candidats non universitaires se trouvent en fait exclus, par défaut d'un règlement unique, de l'accès à la profession de reviseur d'entreprise. Un problème identique existe pour les experts-comptables (I.E.C) au sujet desquels la loi prévoit également qu'un Arrêté Royal doit préciser les conditions de diplôme et les exigences en matière d'expérience pour leur accès à la profession. La situation dans laquelle se trouvent les experts-comptables intéresse évidemment les reviseurs d'entreprises, étant donné que l'article 24 du règlement de stage des reviseurs d'entreprises prévoit la possibilité de passer de la profession d'expert-comptable à celle de reviseur d'entreprises.

2. Règlement antérieur

- (3) En vertu de la précédente législation, le candidat devait, à la fin du stage, ou bien être porteur d'un diplôme d'ingénieur commercial ou de licencié en sciences commerciales, actuarielles ou économiques, délivré par une université ou par une institution d'enseignement supérieur créé ou agréé par l'Etat, après quatre années d'études au moins, ou bien être porteur d'un autre diplôme délivré par une université ou par un jury constitué en

exécution de l'article 37 de l'Arrêté du Régent du 31 décembre 1949 et correspondant à quatre années d'études au moins, ou bien encore être porteur d'un diplôme délivré par une école technique supérieure de commerce. En outre, le candidat devait avoir réussi un examen de fin de stage organisé par l'I.R.E.

- (4) Tous les diplômes autres que ceux de licences en sciences commerciales, actuarielles ou économiques, et d'ingénieur commercial, délivrés après quatre années d'études supérieures au moins, notamment les diplômes délivrés par les écoles techniques supérieures de commerce, devaient être agréés par les ministres de l'Instruction publique et des Affaires Economiques. Les matières sur lesquelles devaient porter les diplômes pouvaient être fixées par Arrêté Royal. Par ailleurs, les écoles techniques supérieures de commerce devaient également être agréées. C'est ainsi qu'une quarantaine d'écoles techniques furent agréées en vue de la délivrance des diplômes (Arrêtés Royaux des 10.01.80, 5.10.84 et 10.12.84). Les agréments prenaient cours à partir du 1.01.76 et valaient jusqu'au 30.9.84. Il n'y a plus eu depuis, d'agréments. Les programmes d'enseignement étaient fixés en détail dans l'A.R. du 7.10.84 déterminant les matières sur lesquelles devaient porter, pour être agréés, en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'entreprises, les diplômes délivrés par les écoles techniques supérieures de commerce et les établissements y assimilés.
- (5) L'accès au stage était possible pour les titulaires d'un diplôme obtenu au terme d'un cycle complet d'enseignement secondaire, ou de tout autre certificat donnant accès à des études couronnées par le diplôme exigé à la fin du stage.
- (6) En fait, l'I.R.E. organisait pour tous les candidats un examen d'admission au stage et un examen de fin de stage. Il existait par conséquent deux conditions d'accès : les examens de début et de fin de stage organisés par l'I.R.E., et le diplôme de fin d'études prévu ou agréé par le Roi et qui devait être obtenu avant la fin du stage.

### 3. Modification de la législation

- (7) Le système qui valait antérieurement a été remplacé par les dispositions de la loi du 21 février 1985 et le règlement de stage qui a été promulgué en exécution de ladite loi. En outre, en date du 10 avril 1984, a été édictée la VIIIème directive européenne relative à l'admissibilité des personnes devant être chargées du contrôle légal de documents comptables. Cette directive détermine les diplômes et les exigences en matière d'expé-

rience pratique auxquels il doit être légalement satisfait dans les pays membres de la C.E., et ce, au 1er janvier 1988 au plus tard. Les dispositions de droit interne qui sont d'application en la matière régies par cette directive doivent être communiquées à la Commission. Des mesures transitoires peuvent être prises jusqu'au 1er janvier 1994 en faveur des personnes qui, à la date de l'entrée en application de la directive, se trouveraient encore en cours d'étude, et qui, après accomplissement de leur cycle d'études ne satisferaient pas aux conditions prévues par la directive.

- (8) La loi du 21 février 1985 (art 4/4°) modifie fondamentalement les conditions d'accès. Au lieu de préciser les diplômes en sciences commerciales ou économiques donnant accès à la profession, la loi admet au contraire tous les diplômes, universitaires ou de niveau universitaire. C'est par Arrêté Royal que doivent être déterminées les "disciplines" sur lesquelles porte le diplôme. Pour les diplômes non-universitaires, les conditions d'études et d'expérience doivent être fixées par Arrêté Royal. Le système de reconnaissance des diplômes délivrés par les établissements d'enseignements économique supérieur de type court n'est plus repris dans la loi. La loi dispose encore en son article 4/5° que les personnes possédant la qualité d'expert-comptable peuvent être dispensées totalement ou partiellement du stage.
- (9) Les exigences en matière de compétence, tant théorique que pratique, sont précisées dans le règlement de stage. Contrairement à ce qui prévalait dans le système antérieur, est actuellement organisé, au début du stage, un examen d'admission, au cours duquel sont testées les connaissances théoriques du candidat (art. 17 1er alinéa). L'article 15 § 2 détermine les "disciplines" dont il est question dans la loi, qui constituent la matière de l'examen théorique. Ces "disciplines" s'harmonisent, aussi étroitement que possible, à la liste des matières reprises à l'article 6 de la VIIIème directive. L'examen théorique comporte une épreuve portant sur la maîtrise de l'une des langues nationales. Les titulaires d'un diplôme universitaire sont dispensés de cette épreuve théorique dans la mesure où leur diplôme fait preuve de leur connaissance des domaines professionnels repris dans le règlement de stage (art.16/1er alinéa).
- (10) A la fin du stage, un examen portant sur les aptitudes pratiques est organisé pour tous les candidats. On évalue ainsi dans quelle mesure le candidat est capable d'appliquer dans la pratique les connaissances théoriques exigées (art.36).

Hormis pour les ressortissants de la C.E. qui ont une qualification similaire à celle de reviseur d'entreprises et sauf réciprocité à l'égard de ressortissants de pays qui ne sont pas membres de la C.E., aucune dispense de l'examen d'aptitude pratique n'est accordée.

- (11) L'Art.24 du règlement de stage admet la possibilité d'octroyer une dispense totale ou partielle du stage aux personnes inscrites depuis sept ans au moins au tableau de l'I.E.C., ou qui sont devenues membres de l'I.E.C. dans le cadre du règlement transitoire (art.99 de la loi du 21 février 1985) et qui apportent la preuve d'activités professionnelles exercées pendant 13 ans au moins comme expert-comptable.
- (12) La VIII ème directive ci-avant mentionnée stipule enfin les conditions d'accès à la profession pour les personnes chargées du contrôle légal des documents comptables. Cette directive est normative pour les conditions d'accès qui ont déjà été, ou qui doivent encore être élaborées dans le cadre de la législation belge. Ces conditions peuvent être résumées comme suit :

a) Accès normal :

Examen d'aptitude professionnelle prouvant les connaissances théoriques et pratiques acquises au terme d'un cycle d'enseignement universitaire (art.4 de la directive). Les connaissances pratiques sont acquises à l'aide d'une formation pratique d'au moins trois années.

b) Expérience professionnelle exclusivement :

15 années d'expérience professionnelle dans le domaine financier, juridique et comptable, et passage d'un examen d'aptitude professionnelle théorique et pratique du niveau universitaire (art.9 a de la directive)

c) Expérience professionnelle et formation pratique :

7 années d'expérience professionnelle et 3 années de stage au moins (formation pratique) avec examen d'aptitude professionnelle théorique et pratique (art 9 b de la directive).

- (13) Il convient de noter ici que la formation théorique peut intervenir, pour un maximum de 4 ans, en réduction des conditions de durée imposées en matière d'expérience professionnelle, à la condition que cette formation soit sanctionnée par un examen agréé par l'Etat (art 10/1° de la directive). En outre, les titulaires d'un diplôme universitaire ou y assimilé peuvent être dispensés de la partie théorique de l'examen d'aptitude professionnelle, et sous certaines conditions, de la partie pratique dudit examen.

#### 4. Réglementation des pays-circonvoisins.

- (14) La réglementation appliquée dans les Pays circonvoisins (République Fédérale d'Allemagne, France, Pays-Bas, Royaume-Uni) est exposée de manière détaillée dans les annexes au présent avis. Ces réglementations peuvent être schématiquement résumées comme suit :

- Dans tous les pays, les titulaires d'un diplôme universitaire sont admis à la formation pratique (stage).
- Aux Pays-Bas il n'y a toutefois pas de formation pratique pour les porteurs d'un diplôme universitaire. En Allemagne, en France et aux Pays-Bas l'accès à la profession est réservé à des orientations d'études bien déterminées (économie, droit, entr'autres).
- Dans tous les pays existent des possibilités, pour les titulaires d'un diplôme non-universitaire, ou même pour les personnes ne possédant pas de diplôme d'enseignement supérieur, d'être admis à la profession ou à la formation pratique, moyennant toutefois une formation scolaire et/ou une expérience particulières. Les modalités varient d'une période de formation "Nivra" de huit ans aux Pays-Bas à une durée d'expérience professionnelle de respectivement 10 ans ou 15 ans en Allemagne et en France.
- Dans tous les pays candidats doivent en tous cas subir un examen professionnel organisé la plupart du temps par les praticiens de la profession.  
Sont dispensés de cet examen, aux Pays-Bas, les titulaires du diplôme universitaire prévu, en Grande-Bretagne, les porteurs d'un diplôme universitaire qui, au cours de leurs études universitaires, ont déjà suivi les cours relatifs aux matières sur lesquelles doit porter l'examen professionnel.

#### 5. Réglementation provisoire.

- (15) En concertation avec l'Institut des Reviseurs d'entreprises a été élaboré, en 1987, un régime provisoire de dispense pour les

titulaires d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme de niveau universitaire, et ce, en application de l'art. 16/1er alinéa du règlement de stage qui prévoit pareille dispense. Toutes les personnes ayant terminé leurs études et possédant un diplôme d'enseignement supérieur obtenu après quatre ans d'études au moins sont dispensées des épreuves de l'examen théorique d'admission portant sur toutes les branches mentionnées dans le diplôme et pour lesquelles a été suivi le nombre d'heures de cours minimum exigé. (Voir annexe).

- (16) Pour les titulaires de diplômes (enseignement supérieur de type court) n'a encore été élaboré aucun règlement. Tous les candidats porteurs d'un tel diplôme doivent par conséquent subir l'examen d'admission au stage tel qu'il est organisé par l'Institut des Réviseurs d'entreprises. Ceci vaut notamment pour les experts-comptables membres de l'I.E.C. qui ne possèdent pas de diplôme d'enseignement supérieur obtenu au terme de quatre années d'études.

#### 6. Réglementation définitive.

- (17) En vue de la formulation de la réglementation définitive, la loi établit une différence entre les diplômes obtenus après quatre ans d'études supérieures au moins et les autres diplômes. Pour les premiers, le Roi doit préciser les "disciplines", mais la loi dispose elle-même que de tels diplômes suffisent pour l'accès au stage.
- Pour la seconde catégorie, c'est au Roi qu'il appartient de déterminer les diplômes et les conditions d'expérience. En outre, les modalités du passage de la profession d'expert-comptable à celle de réviseur d'entreprises doivent être fixées, le problème de l'équivalence et de la reconnaissance des diplômes délivrés dans les autres pays membres de la C.E. devant par ailleurs être examiné avec attention.

#### 7. Diplômes universitaires et diplômes équivalents.

- (18) L'on entend par diplômes universitaires ou diplômes équivalents, les diplômes qui sont délivrés après quatre années au moins d'enseignement supérieur. Ceci correspond à la définition habituelle du diplôme universitaire en Belgique et s'intègre en outre dans celle qui est donnée implicitement dans la VIII<sup>ème</sup> directive pour l'enseignement universitaire : maximum quatre ans pour le calcul de la durée de la formation théorique ou de celle de l'expérience professionnelle exigée (art. 10 de la directive)
- (19) Qu'il soit universitaire ou équivalent, le diplôme permet l'accès au stage, à la condition qu'il porte sur les "disciplines" qui ont été déterminées par Arrêté Royal. Bien que ce que le

législateur a visé lorsqu'il parle de " disciplines " ne soit pas très précis, il semble que la solution la plus simple et la plus évidente est d'admettre que par disciplines il faut entendre les matières relevant d'activités professionnelles telles qu'elles ont été stipulées à l'article 6 de la VIIIème directive. La détermination des diplômes, tels que ceux de licencié en sciences économiques et commerciales, ou de licencié en droit, a peu de sens étant donné que nombre des programmes d'enseignement existant actuellement qui conduisent à l'obtention de ces diplômes, ne répondent pas, ou ne répondent pas entièrement, aux conditions, de l'article 6 de la VIIIème directive, ni aux conditions fixées dans l'article 15 § 2 du règlement de stage, de telle sorte que dans chaque cas un contrôle de ce que recouvrent ces diplômes serait exigé. La liste qui est établie à l'article 15 § 2 du règlement de stage peut par conséquent être considérée comme constituant la liste des disciplines que les titulaires d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme y assimilé doivent avoir suivis au cours de leur études pour être admis au stage. En outre, le fait d'avoir suivi les cours relatifs à ces branches durant des études universitaires ou équivalentes, entraîne automatiquement la dispense, lors de l'examen d'admission, de présenter ces mêmes branches, et ce, pour autant qu'à la branche considérée ait été consacré le minimum d'heures exigé, nombre d'heures minimum qui a été fixé par l'Institut des Reviseurs d'entreprises et qui pourrait, le cas échéant, être sanctionné par Arrêté Royal.

- (20) Il s'ensuit qu'en ce qui concerne les titulaires d'un diplôme universitaire ou y assimilé, le cadre fondamental légal pour l'accès au stage existe déjà, et que, par conséquent, pour cette catégorie de personnes, il est satisfait aux prescriptions de la VIIIème directive relative à l'examen portant sur les connaissances professionnelles théoriques. Seules quelques précisions doivent encore être données au sujet de cette réglementation.
- (21) Le système ci-avant exposé est un système très souple qui laisse une grande liberté aux établissements d'enseignement dans l'organisation de leur programmes, et qui ouvre en même temps l'accès à la profession à un nombre aussi grand que possible d'universitaires, titulaires de divers diplômes.
- (22) Les branches reprises à l'article 15 § 2 du règlement de stage peuvent évidemment être groupées dans une option d'études universitaires (par exemple) licence en sciences économiques et commerciales), de sorte que lors de l'obtention de son diplôme le candidat a déjà suivi toutes les branches exigées (p.ex; licence en science économique option revisorat d'entreprise).

- (23) Les branches reprises à l'article 15 § 2 du règlement de stage peuvent également être groupées sous la couverture d'un diplôme universitaire complémentaire (par exemple : licence spéciale en revisorat d'entreprise) qui constitue un diplôme de spécialisation accessoire après l'obtention d'un diplôme universitaire de base quelle que soit l'option d'étude (par exemple: ingénieur commercial, ingénieur, droits, sciences politiques et sociales sciences agronomiques). En pareil cas, le diplôme universitaire complémentaire qui répond à toutes les conditions de l'article 15 § 2 du règlement de stage, peut, comme tel, être agréé par Arrêté Royal. Il va de soi qu'un candidat ne peut être admis à une spécialisation complémentaire de niveau universitaire que lorsqu'il est déjà en possession d'un diplôme de base, universitaire ou assimilé.
- (24) Enfin, les branches peuvent se répartir, partiellement sur le programme d'enseignement couvert par un diplôme de base universitaire ou assimilé, et partiellement sur celui couvert par un diplôme complémentaire de spécialisation, de sorte que les deux diplômes couronnent ensemble le nombre de branches prévu par l'article 15 § 2 du règlement de stage. L'exemple-type de ce qui précède se trouve être le diplôme de licencié en droit qui couronne les branches de droit requises et le diplôme accessoire de spécialisation (licence spéciale en revisorat d'entreprises) qui couvre les branches économiques requises. Au cas où les branches couvertes par le diplôme de base satisfont aux exigences minimales en matière d'heures posées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, une dispense pour ces branches doit être accordée au candidat qui se présente pour le diplôme accessoire de spécialisation.
- (25) Les titulaires d'un diplôme universitaire ou assimilé peuvent naturellement toujours subir l'examen d'accès de niveau universitaire qui est organisé par l'Institut des Reviseurs d'entreprises lui-même. A l'exception d'un diplôme complémentaire de spécialisation (licence spéciale en revisorat d'entreprise) dont les matières qu'il couvre correspondraient totalement à l'article 15 § 2 du règlement de stage, et qui seraient agréées comme telles par Arrêté Royal, l'Institut des Reviseurs d'entreprises doit, dans tous les autres cas, analyser ce que couvre un diplôme, et ce, afin d'établir s'il est satisfait aux exigences minimales relatives à la nature des branches et au nombre d'heures. L'avantage de ce système réside dans le fait que l'I.R.E. n'aura plus à organiser l'examen d'admission que pour un nombre très limité de candidats universitaires et y assimilés.

- (26) Bien qu'il paraisse au Conseil Supérieur que n'existent pas encore pour l'instant, dans l'enseignement supérieur, de programmes de formation pratique permettant d'appliquer dans la pratique les connaissances théoriques et ce, au sens de l'article 7 de la VIII<sup>ème</sup> directive, il faut réserver la possibilité, pour les établissements universitaires, d'organiser de telles formations pratiques, de sorte que les titulaires d'un diplôme universitaire ou assimilé pourraient également être dispensés de l'examen pratique d'aptitude professionnelle à la fin du stage. La dispense de l'examen pratique d'aptitude professionnelle est expressément prévue à l'article 7 de la VIII<sup>ème</sup> directive.

#### 8. Diplôme non-universitaires.

- (27) Vu le fait que pour les diplômes non-universitaires aucune réglementation légale n'est encore prévue, toute nouvelle réglementation doit tenir compte des prescriptions de la VIII<sup>ème</sup> directive. L'article 4 de la VIII<sup>ème</sup> directive prévoit expressément, comme condition indispensable, une formation théorique et pratique suivie d'un examen d'aptitude professionnelle du niveau de fin d'études universitaires.

La VIII<sup>ème</sup> directive admet toutefois l'accès à la profession de reviseur d'entreprises, moyennant une expérience professionnelle d'un certain nombre d'années, sans considération du niveau de formation des candidats, mais à la condition toutefois qu'ils réussissent l'examen d'aptitude professionnelle théorique et pratique dont le niveau correspond à celui de fin d'études universitaires.

- (28) Bien que le nombre de candidats à la profession de reviseur d'entreprises de formation non-universitaire, soit assez peu élevé, le Conseil Supérieur estime que les possibilités offertes par la VIII<sup>ème</sup> directive pour permettre l'accès à la profession de personnes de formation non-universitaire, doivent être utilisées au maximum afin d'ouvrir aussi largement que possible la profession aux candidats méritants.

Cette règle est également d'intérêt pour permettre le passage de la profession d'expert-comptable à celle de reviseur d'entreprise.

- (29) Un tel élargissement est toutefois soumis aux conditions suivantes :
- pas de double comptage en matière de formation, stage et/ou expérience professionnelle, dans le calcul du nombre d'années d'expérience professionnelle;
  - un examen d'aptitude, de niveau universitaire, sans aucune dispense pour les branches suivies au cours des études de niveau non-universitaire, et avec dispense pour les titu-

- laires d'un diplôme universitaire ou assimilé;
- pas de diminution de la durée du stage, lorsque la VIII<sup>ème</sup> directive en prévoit un.

(30) De ces conditions générales résulte la règle suivante :

- a) - Pour les personnes, desquelles sont requises 15 années d'expérience professionnelle, la durée d'études, tant pour les universitaires que pour les non-universitaires, intervient en réduction du nombre d'années d'expérience professionnelle exigé, à concurrence de la durée d'étude théorique, et non pas à concurrence de la durée d'étude effective, laquelle peut être de beaucoup supérieure.
- A cet égard, les cycles de formation universitaire, de cinq ans ou de plus longue durée, ne sont pris en considération qu'à concurrence de 4 ans. Les programmes d'enseignement supérieur de type court ne sont imputés sur la durée de l'expérience professionnelle qu'à concurrence de deux ans maximum.
- Lorsqu'au cours des études (par exemple dans l'enseignement du soir) une profession est déjà exercée, une année, couvrant à la fois études et prestations professionnelles, ne peut être comptabilisée qu'une seule fois dans le calcul de la durée de l'expérience professionnelle.
  - Le stage accompli pour l'Institut des Experts-Comptables ne peut compter comme expérience professionnelle qu'à concurrence de la durée de stage effective, et seulement pour autant que le stage n'ait pas été combiné avec des études : en d'autres termes, lors du passage à l'Institut des Experts-Comptables, le diplôme d'enseignement supérieur doit être obtenu antérieurement au début du stage.

A ce sujet, la question doit être posée de savoir si, dans certains cas déterminés, d'autres stages (barreau par exemple) ne peuvent pas être pris en considération comme expérience professionnelle.

- L'examen d'aptitude professionnelle, tant théorique que pratique, de niveau universitaire, doit, et c'est essentiel, être subi, avec dispense de tout ou partie de l'examen d'accès théorique pour les titulaires d'un diplôme universitaire ou assimilé.
- b) - Les mêmes conditions valent pour les personnes qui satisfont à la condition relative à l'expérience professionnelle (7ans) et à la formation pratique (3ans)
- Pour le stage de reviseur d'entreprises, une durée entière de 3 ans doit être maintenue. Le stage accompli chez un expert-comptable, un avocat ou dans toute autre profession libérale ne peut être considéré comme un stage effectif pour le revisorat. En

effet, le stage chez un expert-comptable peut être imputé sur le nombre d'années d'expérience professionnelle, la VIII ème directive requérant, en plus de la condition de sept années d'expérience professionnelle, celle d'un stage effectif comme reviseur. Dans ces conditions, il ne semble pas opportun d'imputer le stage d'expert-comptable sur la durée du stage de reviseur d'entreprise.

- La durée de l'expérience professionnelle peut, de la même manière, être abrégée comme exposé ci-avant : comptabilisation de la durée théorique de formation universitaire et non-universitaire à concurrence de la durée théorique d'étude, comptabilisation du stage effectif, à condition qu'il ne coïncide pas avec des études et uniquement à concurrence de sa durée effective.
- Examen d'aptitude professionnelle théorique de niveau universitaire au début du stage, et examen d'aptitude professionnelle pratique à la fin du stage, avec dispense de tout ou partie de l'examen théorique pour les titulaires d'un diplôme universitaire.

9. Schéma des conditions relatives au diplôme et à l'expérience.

I. Diplômes universitaires ou équivalents	II. Expérience professionnelle uniquement	III. Expérience professionnelle + stage
<p>1. <u>Diplôme de base</u> : A. Aucune branche (art. 15 § 2)</p> <p>Diplôme de base : B. Certaines branches (art. 15 § 2)</p> <p>Diplôme de base : C. Toutes les branches (art. 15 § 2)</p>	<p>1. <u>Durée de l'expérience professionnelle</u> : 15 ans</p> <p>- moins durée d'étude théorique; sans double emploi avec activité professionnelle (2, 3, 4 ans) concomitante</p> <p>moins stage d'expert-comptable à concurrence de stage effectif (max. 3 ans); sans double emploi avec activité professionnelle concomitante</p>	<p>1. <u>Durée de l'expérience professionnelle</u> : 7 ans</p> <p>Voir II / 1</p>
<p>2. <u>Diplôme de spécialisation accessoire</u> :</p>	<p>A. si 1 A : Toutes les branches art. 15 § 2 obligatoires</p> <p>B. si 1 B : Dispenses</p> <p>C. si 1 C : Pas besoin de spécialisation</p>	

3. Examen d'aptitude professionnelle théorique
- SI 1 A : Présenter toutes les branches art. 15 § 2
  - SI 1 B : Dispense partielle
  - SI 1 C : Dispense totale
  - SI 1A + 2A : Dispense totale
  - SI 1B + 2B : Dispense totale
4. Stage : 3 ans
5. Examen d'aptitude professionnelle pratique : possibilité de maintien jusqu'à dispense si formation pratique organisée par établissements universitaires
2. Examen d'aptitude professionnelle théorique
- Non-universitaires : pas de dispense
  - Universitaires : dispense comme en I/3
3. Pas de stage
4. Examen d'aptitude professionnelle pratique, avec dispense possible pour universitaires (voir I / 5)
3. Stage : 3 ans.
4. Examen d'aptitude professionnelle pratique, avec dispense possible pour universitaires (voir I / 5)
2. Examen d'aptitude professionnelle théorique
- Voir II / 2

10. Conséquences du règlement proposé pour le passage de la profession d'expert-comptable à celle de réviseur d'entreprises.

- (32) Le règlement de stage comporte un certain nombre de dispositions qui organisent le passage de la profession d'expert-comptable à celle de réviseur d'entreprises (art. 13, art. 24). La question se pose d'examiner dans quelle mesure ce passage est conforme aux articles 7, 9 et 10 de la VIIIème directive, et, dès lors, avec les solutions qui sont proposées ci-avant.
- (33) Il convient donc que l'article 13 § 1 du règlement de stage soit précisé. Cet article constitue une application de l'art. 9 b de la VIIIème directive, lequel permet à un candidat d'accéder au stage après 7 années d'expérience professionnelle. L'art. 13 § 1 ne peut être admis dans sa forme actuelle que si :
- a) aucune réduction de la durée du stage n'est accordée par l'I.E.C.;
  - b) le diplôme mentionné à l'art. 13 § 1 a été obtenu avant le début du stage. L'actuel art. 13 § 1 doit donc être adapté dans le sens de la VIIIème directive, soit 7 ans d'expérience professionnelle, durée dans laquelle sont comprises la durée de stage effective, et celle couvrant la qualité de membre de l'IEC, de même que la durée théorique de formation, à condition que le diplôme ait été obtenu avant le commencement du stage.
- (34) L'article 13 § 2 traite de l'expérience professionnelle acquise par les personnes qui ne sont pas membres de l'Institut des Experts-Comptables. Ici également les mesures réglementaires proposées ne peuvent être admises qu'à la condition que le diplôme ait été obtenu avant que ne commence l'exercice de l'activité professionnelle; ou bien il doit être justifié de l'exercice de 5 années au moins d'activité professionnelle après l'obtention du diplôme. Etant donné que la VIIIème directive ne comporte aucune limitation de temps pour l'admission sous conditions d'expérience professionnelle et de stage, n'existe également aucune raison de limiter dans le temps l'effet de cette mesure. Si elles satisfont aux conditions en matière d'expérience professionnelle, les personnes qui ne sont pas membre de l'I.E.C. doivent également pouvoir être admises sans limitation dans le temps, d'autant plus que les experts-comptables n'ont pas le monopole absolu pour l'exercice de leur profession et que, par conséquent, même des personnes non membres de l'I.E.C. peuvent exercer certaines activités relevant de l'expertise-comptable, et peuvent dès lors acquérir de l'expérience professionnelle (par exemple des personnes qui travaillent au service d'un réviseur d'entreprises).
- (35) La réduction de la durée du stage telle que déterminée à l'article 24, qui n'exige que 7 années d'inscription à l'I.E.C. va à l'encontre des dispositions de la VIIIème directive.

L'article 9 a de la VIIIème directive ne prévoit aucun stage dans le cas d'une expérience professionnelle de 15 ans. Peuvent ici intervenir en réduction de durée les études universitaires (4 ans) et non-universitaires (2 ans), ainsi que le stage effectif accompli comme expert-comptable (maximum 3 ans). S'il s'agit de non-universitaires, il doit encore être justifiée, outre de la durée d'études (2 ans) et de celle du stage (3 ans), de 10 ans d'activité professionnelle, le candidat pouvant alors accéder immédiatement à la profession, sans stage (moyennant toutefois l'examen d'aptitude professionnelle théorique et pratique). Pour les universitaires, doivent encore être justifiées 8 années d'activité professionnelle, les candidats pouvant alors être admis à la profession moyennant un examen d'aptitude professionnelle théorique (avec dispense éventuelle) et pratique, sans stage. Si un candidat veut effectuer le stage, la VIIIème directive permet son accès au stage après sept ans d'expérience professionnelle c'est-à-dire après deux ans d'inscription à l'I.E.C. en qualité de membre, pour les universitaires, ou après quatre ans d'inscription pour les non-universitaires. Dans ce cas, les durées d'appartenance à l'I.E.C. sont de beaucoup moindres que celles prévues dans le règlement de stage, mais la durée du stage doit être entièrement couverte. Le Conseil Supérieur à l'impression que les conditions exigées par les articles 9 a et 9 b de la VIIIème directive ont été mutuellement reprises par ces deux articles. Ceci requiert de nouveau une mise au point. L'article 24 doit dès lors également être adapté en partant de l'hypothèse que les candidats effectuent le stage à l'I.E.C., c'est-à-dire l'hypothèse de l'art. 9b de la VIIIème directive qui ne requiert en pareil cas que sept années d'expérience professionnelle. C'est ainsi que le stage de l'I.R.E. entre en ligne de compte comme expérience pratique valant pour l'accès à la profession dans l'hypothèse de l'article 9a. Pour être admis au stage, il doit bien être satisfait en pareil cas à la condition de l'article 9 b de la VIIIème directive.

- (36) Une remarque similaire vaut pour l'article 24 § 2 qui autorise une réduction du stage pour les experts-comptables qui sont entrés dans la profession sous le régime transitoire et qui possèdent une expérience professionnelle de 13 ans. Il suffit de justifier de sept ans d'expérience professionnelle pour pouvoir solliciter un stage de 3 ans, et moyennant une expérience professionnelle de 10 ans, aucun stage n'est exigé. Dès lors que l'expérience professionnelle atteint plus de sept ans, le stage peut être raccourci, étant donné que le stage de réviseur d'entreprises vaut également comme expérience professionnelle. L'examen d'aptitude professionnelle théorique et pratique subsiste naturellement, malgré la dispense ou le raccourcissement de la durée de stage.

- (37) Enfin se pose la question de savoir si les facilités mentionnées à l'article 24 ne doivent pas être également ouvertes aux personnes qui ont acquis l'expérience professionnelle en dehors de l'I.E.C., comme cela s'est bien produit en vertu de l'art. 13 § 2 au sujet de la dérogation en matière de conditions de diplôme pour les candidats admis au stage. Le Conseil Supérieur est d'avis que même les personnes non-membres de l'I.E.C. doivent pouvoir bénéficier de cette possibilité. Il suffit de revoir entièrement l'article en y posant comme seule condition la preuve de l'expérience professionnelle, en entendant par là que la durée d'inscription en qualité de membre de l'I.E.C., le stage effectif et éventuellement la formation acquise en dehors de la période de stage et de l'exercice de l'activité professionnelle, sont comptés comme expérience professionnelle.

#### 11. Programme d'adaptation

- (38) Le programme d'enseignement fixant les disciplines exigées pour l'examen d'admission devra reformuler, dans le sens d'un programme mieux lisible, la dénomination des branches telles qu'elles sont actuellement mentionnées à l'article 15 § 2.

Ceci vaut en particulier pour les branches suivantes :

- Normes pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés combinés, ainsi que les méthodes pour l'estimation des actifs et passifs et pour la détermination des résultats.
- Prescriptions légales de même que code de conduite et règles professionnelles relatives au contrôle légal des documents comptables et aux personnes qui en sont chargées.

Ces deux matières doivent bénéficier d'une dénomination plus brève et pédagogiquement plus justifiée.

#### 12. Agréation des écoles et des diplômes de l'enseignement supérieur non-universitaire.

- (39) L'article 13 § 1 du règlement de stage stipule que seuls les titulaires d'un diplôme de l'enseignement supérieur du type court agréé par A.R. peuvent être admis au stage de reviseur d'entreprises, à condition qu'en outre ils justifient de deux ans d'inscription comme membre de l'I.E.C.. Cette agréation des écoles et des diplômes est une disposition résiduaire du règlement antérieur en vertu duquel seuls les titulaires d'un tel diplôme étaient, admis à l'examen d'aptitude professionnelle.

- (40) En limitant l'accès à l'examen d'admission aux titulaires de ce diplôme, le règlement de stage introduit une limitation qui ne se retrouve pas dans la VIIIème directive et qui, en outre, est superflue, vu le fait que chaque candidat, à l'exception des titulaires d'un diplôme universitaire ou assimilé, doit en tout cas présenter l'épreuve théorique de l'examen d'admission.

Dans le nouveau règlement d'accès à la profession, la règle relative à l'agrération est par conséquent devenue sans objet. Le Conseil Supérieur propose de supprimer, dans le règlement de stage, la règle relative à l'agrération des écoles et des diplômes, tout au moins pour l'accès à la profession de reviseur d'entreprises.

- (41) La règle relative à l'agrération des écoles et des diplômes peut, elle, rester maintenue pour l'accès à la profession d'expert-comptable. Etant donné que dans ce domaine n'existent pas de directives européennes qui établissent la condition d'un examen d'aptitude professionnelle de niveau universitaire, l'I.E.C. demeure naturellement libre de permettre aux titulaires de diplômes de l'enseignement économique supérieur du type court d'accéder directement au stage d'expert-comptable. L'accession au stage de tels diplômes requiert naturellement un contrôle légal du contenu des programmes d'études. Cette matière tombe toutefois en dehors des conditions d'accès à la profession de reviseur d'entreprises, et dès lors hors de la compétence d'avis du Conseil Supérieur.

Royaume-Uni

Conditions d'accès et de formation.

1. Age minimum : - 21 ans pour être admis en qualité d'"associate"  
 - 18 ans pour être admis à un "contrat d'apprentissage"  
 (training contract)  
 - moyenne d'âge au début d'un "contrat d'apprentissage"  
 22 ans
  
2. Condition de nationalité : aucune
  
3. Condition en matière de diplôme : personne n'est autorisé à entreprendre son activité professionnelle s'il n'est pas satisfait à l'une des conditions suivantes :
  - a) Un diplôme universitaire délivré par une université britannique ou par le "Council for National Academic Awards".
  - b) Avoir suivi avec fruit un "foundation course" agréé d'au moins une année académique (voir plus loin); ne sont admis à ces cours que les étudiants qui satisfont aux conditions requises pour l'admission à un "degree course".
  - c) Avoir obtenu un diplôme couronnant un cycle d'études supérieures de deux ans : "Higher National Diploma" ou "Diploma of Higher Education".
  - d) Les étudiants qui ne satisfont pas à ces conditions peuvent cependant être admis, sur une base individuelle, s'ils peuvent présenter une "substantial relevant experience" qui soit acceptée par le Conseil de l'Institut.
  
4. Formation professionnelle :
  - a) Formation pratique de 3 ans pour les titulaires d'un diplôme universitaire et de 4 ans pour les autres personnes, y compris les titulaires d'un diplôme universitaire étranger. L'année d'étude au "foundation course" ne vaut pas comme formation pratique.
  - b) La formation pratique s'acquiert dans un bureau sous le contrôle de praticiens de la profession agréés.
  - c) La formation pratique concerne la comptabilité, l'audit, la fiscalité, la gestion financière et la gestion d'entreprise.
  - d) En outre, des études théoriques au sein d'un "foundation course" d'une durée d'une année académique entière au moins sont obligatoires pour chacun. Ceci constitue la condition préalable au "contrat d'apprentissage" avec formation pratique.

e) Le "foundation course" comporte au minimum quatre disciplines qui se scindent : comptabilité, droit, économie, techniques quantitatives.

f) Sont dispensés du "foundation course" :

- les titulaires d'un diplôme universitaire lorsque les matières du "foundation course" ont été intégrées dans le programme universitaire choisi.

- les titulaires d'un diplôme de formation supérieure (au moins deux ans) à condition qu'ils suivent un "recognised conversion course" portant sur les mêmes matières dans un "college" agréé, et ce, pendant deux ans.

5. Examen professionnel théorique et pratique :

Organisé par l'Institut à la fin de la formation professionnelle. Cet examen porte sur toutes les matières qui sont également requises par l'I.R.E., mais il est plus spécifiquement orienté sur l'audit et la "financial accounting". Il n'y a pas de droit civil, de droit commercial ou de droit social.

Allemagne

1. Age minimum : néant.
  2. Condition de nationalité : la nationalité allemande est en principe exigée. Les étrangers peuvent être admis, sous condition de réciprocité; la condition de réciprocité n'est toutefois pas posée pour les ressortissants de la C.E..
  3. Condition en matière de diplôme :  
Pour être admis à l'examen professionnel (Prüfungstätigkeit), l'on doit satisfaire à l'une des conditions suivantes :
    - a) - Un diplôme universitaire dans une orientation économique, juridique ou technique.  
Avoir une expérience pratique de cinq ans au moins, dont 4 ans en "auditing".
    - b) Pour les non-universitaires, 10 ans au moins d'expérience pratique en qualité de collaborateur d'un reviseur d'entreprises ou une activité professionnelle similaire. Pour les candidats justifiant une formation technique supérieure (Fachhochschule), la durée minimale d'étude peut compter comme expérience professionnelle.
    - c) Lorsque le candidat a exercé, durant cinq ans au moins la profession de "Betriebsprüfer" ou de "Steuerberater", et a effectué des contrôles d'entreprises dans des entreprises avec lesquelles il n'a pas de lien.
  4. Examen professionnel organisé par l'Institut  
Un examen qui couvre plus de matières que celles qui sont exigées par l'I.R.E..
-

Pays-Bas

1. Age minimum : néant
2. Conditions relatives au diplôme :

Il n'y a pas de formation professionnelle pratique dans le sens du stage pour les porteurs d'un diplôme universitaire. On est admis à la profession si l'on satisfait à l'une des conditions suivantes :

- a. Un examen de niveau universitaire en économie (4 ans) subi dans l'une des 5 universités ou écoles supérieures reconnues. Ensuite doivent être suivies des études postuniversitaires menant à l'obtention du diplôme universitaire d'expert-comptable (2 ans); le programme de ces études comporte la plupart du temps de l'économie appliquée, l'étude de l'organisation administrative, celle du contrôle et du droit fiscal.  
C'est alors seulement qu'on peut introduire une demande écrite visant à être inscrit au tableau des experts-comptables.
- b. L'on suit la formation NIVRA qui est d'une durée de 8 ans (Nederlands Instituut voor Registeraccountants).  
Le candidat peut commencer à suivre les cours de cette formation immédiatement après l'école moyenne pour autant qu'il y ait suivi certaines branches déterminées. Eventuellement des examens provisoires complémentaires doivent être subis.  
Le système est en fait conçu comme un stage pratique alternant avec des périodes d'enseignement; au cours de cette période de 8 ans, la plupart des candidats vont travailler dans un bureau d'expertise-comptable et suivent également des cours durant une journée complète par semaine ainsi que des cours du soir.  
Les 4 premières années de la formation sont consacrées à la formation générale, la seconde moitié de la période étant spécifiquement axée sur la comptabilité.  
Au cours de la période de formation des examens doivent être subis à intervalles réguliers. Après les 8 ans un travail écrit doit être présenté, et si toutes les épreuves sont subies avec succès, l'on peut introduire sa demande d'inscription au tableau des experts-comptables.
- c. Les étrangers (par exemple un reviseur d'entreprises belge) doivent suivre le cycle de formation NIVRA (voir b) mais peuvent bénéficier de dispenses ainsi que d'une réduction de la durée de 8 ans.

France

1. Age minimum : - 25 ans pour être admis en qualité de "commissaire aux comptes".  
- 25 ans pour l'accession au stage.

2. Condition de nationalités :

En principe, la nationalité française, et également les étrangers, sous condition de réciprocité. Cette condition de réciprocité ne vaut pas pour les ressortissants de la C.E..

3. Conditions en matière de diplôme :

Pour être admis au stage, doit en principe être présenté un diplôme d'enseignement supérieur, selon une liste arrêtée par le ministre de la Justice : diplôme universitaire en économie, en économie appliquée, en droit, en sciences politiques et sociales, ou d'ingénieur, ou un diplôme délivré par l'une des Ecoles Nationales (E.N.A., etc..) ou un diplôme délivré par un nombre limité d'instituts dispensant une formation supérieure, parmi lesquels entr'autres, les centres de perfectionnement des Chambres de Commerce de Paris et de Lyon.  
La dispense des conditions de diplôme et de stage est accordée aux personnes qui justifient d'une expérience de 15 ans au moins.

4. Stage : durée de stage de deux ans, 32 heures minimum par semaine.

5. Examen professionnel :

Seuls les ressortissants de la C.E. peuvent être dispensés de l'examen professionnel, sur présentation d'un diplôme étranger équivalent et moyennant fourniture de la preuve d'une expérience professionnelle de deux ans et de la connaissance de la législation française en matière de contrôle des sociétés.

---

C.S.R. 88/008 D  
03.11.1988

AVIS RELATIF A LA PROROGATION DE L'A.R. DU 17 MARS 1986 RELATIF A LA PRESENTATION DEVANT LES CONSEILS D'ENTREPRISES DE CANDIDATS A LA MISSION DE COMMISSAIRE-REVISEUR OU DE REVISEUR D'ENTREPRISES.

---

Au cours de sa réunion du 20 octobre 1988, le Conseil Supérieur du Revisorat s'est exprimé sur l'abrogation éventuelle de l'Arrêté Royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation devant les Conseils d'entreprises de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises. A l'époque où ledit arrêté royal fut promulgué, le Conseil Supérieur avait exprimé l'avis qu'il y avait lieu d'introduire une réglementation provisoire. L'expérience dans les Conseil d'entreprises prouve que cette réglementation a fonctionné de façon satisfaisante de sorte qu'il n'y a aucune raison pour abroger ledit arrêté royal.

CSR 88.009(D)  
25.11.1988

RECOMMANDATION CONCERNANT LA PROCEDURE DE PRESENTATION DEVANT LE CONSEIL  
D'ENTREPRISE D'UNE SOCIETE DE REVISEURS.

---

Position du problème

La procédure de présentation du reviseur devant le Conseil d'entreprise est fixée dans l'A.R. du 17 mars 1986 relatif à la présentation devant les Conseils d'entreprises de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises. Cet arrêté royal prévoit notamment la présentation personnelle du candidat-reviseur proposé par le chef d'entreprise. La question se pose de savoir comment cette "présentation personnelle" doit se faire au cas où le chef d'entreprise désigne une société de reviseurs, personne morale, comme candidat reviseur d'entreprise.

Avis du Conseil Supérieur

L'art. 64 § 1 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales dispose expressément que : "Les commissaires sont nommés parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises".

L'art. 33 de la loi du 10 juillet 1956 modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises, prévoit expressément l'éventualité de la nomination d'une société de reviseurs.

Il stipule notamment que chaque fois qu'une mission de revision est confiée à une société de reviseurs, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant qui est chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. La désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre.

Pour autant que la pratique professionnelle des reviseurs n'y soit pas déjà conformée, il découle de ces dispositions qu'en cas de nomination de société de reviseurs les dispositions de l'Arrêté Royal du 17 mars 1986 relatif à la procédure de présentation sont également applicables au représentant permanent de la société de reviseurs.

Puisque la loi ne prévoit pas de délai pour la désignation d'un représentant permanent, il va de soi que la présentation du représentant permanent d'une société de reviseurs devant le Conseil d'entreprise doit se faire au même moment que la présentation de la société de reviseurs proposée comme candidat reviseur par le chef d'entreprise. Il en découle que la société de reviseurs qui est candidat en tant que personne morale à un mandat de reviseur d'entreprise, doit désigner une personne physique comme représentant permanent avant la présentation de la société au Conseil d'entreprise.

Les dispositions de l'Arrêté Royal du 17 mars 1986 sont applicables tant aux personnes physiques que morales, à l'exception de l'obligation pour les personnes physiques de présenter un curriculum vitae. La présentation du reviseur en tant que personne morale (société de reviseurs) peut être faite soit par le représentant permanent soit par une autre personne physique, mandataire de la société de reviseurs.

Pour les personnes morales l'obligation de présenter un curriculum vitae est remplacée par celle de donner une présentation objective des activités et du fonctionnement de la société des reviseurs. Lorsqu'une personne morale est désignée comme commissaire-reviseur il y aura par conséquent toujours une double obligation de présentation : la présentation de la société en tant que telle et la présentation de son représentant permanent.

Cette recommandation ne vise qu'à proposer une solution pratique au problème de la représentation dans le conseil d'entreprise d'une personne morale et n'anticipe aucunement quant à la solution à apporter à la question fondamentale de l'exercice de la profession par une personne morale.

C.S.R. 88/010 D  
05.01.1989

## TROISIEME AVIS SUR LE REGLEMENT D'ORDRE INTERIEUR

---

### 1. Remarques générales

Dans son avis sur le projet d'Arrêté Royal relatif au règlement d'ordre intérieur le Conseil d'Etat a fait une multitude d'observations.

Ces observations concernent en général la méthode légistique et quelques points de fond. Dans le projet amendé, l'Institut des Réviseurs a en général suivi les observations du Conseil d'Etat, à l'exception de quelques points de fond que nous reprenons ci-dessous.

### 2. Procédure d'admission (art. 2)

Le conseil Supérieur souscrit entièrement la position du Conseil d'Etat sur l'élaboration d'une procédure d'admission. Il propose toutefois les modifications suivantes :

- a. La demande d'admission ou de réadmission doit se faire par lettre recommandée.
- b. La demande doit être accompagnée d'un dossier qui doit permettre à l'Institut des Réviseurs d'apprécier si les conditions pour l'obtention de la qualité de membre sont réunies. Au lieu d'exiger toutes pièces utiles, expression extrêmement vague, il convient de produire un

dossier qui permet de juger des conditions d'admission imposées par la loi.

- c. La décision d'admission ou de réadmission de la part de l'Institut doit également être notifiée par lettre recommandée et en cas de refus celui-ci doit être motivé.

### 3. Mentions concernant les personnes morales (art. 4)

Conformément à l'avis du Conseil d'Etat l'information publiée sur les personnes morales doit également contenir l'identité des gérants, associés et administrateurs. Afin d'éviter trop de frais de publication, les adresses de ces personnes ne doivent être publiées : elles figurent déjà au registre qui est tenu à la disposition au siège de l'Institut.

### 4. Conditions de réadmission (art. 6)

Le Conseil Supérieur estime exagérée la condition de fournir la preuve de la continuation de la formation professionnelle permanente pour les personnes qui ont interrompu leurs activités pendant cinq ans ou moins. Pareille exigence ne semble justifiée que pour autant l'interruption ait duré plus de cinq ans.

La condition stipulant que le candidat doit fournir la preuve de sa capacité de pouvoir exercer la profession est extrêmement vague et peut donner lieu à des refus arbitraires.

Dans la pratique d'ailleurs cette preuve prend parfois la forme d'une interrogation sur des matières théoriques à laquelle le candidat n'a pas pu se préparer. Il convient donc de stipuler clairement la

nature des conditions requises. Une solution acceptable consisterait à imposer au candidat à la réadmission la même épreuve pratique que celle imposée aux candidats à la fin du stage. Des réponses correctes sur des questions de théorie ne constituent en effet pas la preuve de la capacité d'exercer effectivement la profession. Il est entendu que si le candidat fournit la preuve requise de ses capacités et qu'il remplit les autres conditions il doit être admis comme membre de l'Institut.

#### 5. Cotisation (art. 7)

Dans son avis le Conseil d'Etat propose une limite en chiffres absolus pour la cotisation annuelle, afin d'éviter des abus. Cette limite auquel le Conseil d'Etat se réfère, existe depuis plus de trente ans dans le règlement actuel. Depuis lors la profession de reviseur s'est radicalement transformée notamment par l'arrivée des bureaux internationaux et par la constitution des sociétés de reviseurs. En imposant une limite exprimée en pourcentage sur le chiffre d'affaires, le souci du Conseil d'Etat d'éviter des abus semble largement rencontré.

#### 6. Droit de vote (art. 9 e.s.)

Le Conseil d'Etat estime que les personnes morales qui sont membres de l'Institut, le sont à part entière et qu'en conséquence le règlement d'ordre intérieur doit leur accorder un droit de vote à l'assemblée générale. Le projet amendé ne suit pas cette recommandation. Le Conseil Supérieur estime

que la loi est ambiguë : d'une part le législateur a eu nettement l'intention de permettre aux personnes morales d'exercer la profession, d'autre part cette option est contraire à la conception traditionnelle des professions libérales. En raison de la distorsion qui pourrait se produire entre les sociétés unipersonnelles d'une part dont le nombre des voix serait doublé d'un coup et les autres sociétés à plusieurs actionnaires d'autre part, le Conseil Supérieur estime que pour des raisons d'opportunité il ne convient pas d'accorder un droit de vote séparé aux sociétés de réviseurs. Dans le projet de l'Institut des Réviseurs les personnes morales ne sont pas admises à l'assemblée générale. Ceci est une solution radicale qui est difficile de concilier avec la conception qu'une personne morale est membre de l'Institut à part entière. Une solution moins radicale serait d'admettre en principe les personnes morales comme membres à l'assemblée générale mais sans leur accorder le droit de vote ni le droit d'être élu. Cette formule existe également chez les A.S.B.L. et chez les sociétés avec participation de l'état sans droit de vote.

A cette occasion le Conseil Supérieur souligne que le problème de fond quant à l'exercice de la profession par des personnes morales et quant à leurs droits à l'Institut des Réviseurs doit être clarifié, éventuellement par une modification de la loi, qui tranche nettement la question.

#### 7. Envoi des procès-verbaux (art. 15)

Le Conseil d'Etat propose dans son avis d'inscrire

un délai pour l'envoi des procès-verbaux de l'assemblée générale aux membres.

Cette proposition n'a pas été suivie par l'Institut. Le Conseil Supérieur propose d'inscrire un délai de deux mois, ce qui semble un délai raisonnable. Dans le texte néerlandais il faut écrire "ondertekent" au lieu de "ondertekend".

#### 8. Conditions d'éligibilité (art. 17)

La peine de suspension doit exclure l'éligibilité, non seulement lorsqu'elle a été prononcée en première instance mais également lorsque la condamnation a été prononcée par la Commission d'appel et que l'une des parties s'est pourvue en Cassation. Il convient donc de libeller le 3° du second alinéa de l'art. 17 comme suit.

"3° ceux qui, ayant été condamnés à une peine de suspension soit par la commission de discipline, soit par la Commission d'appel, font l'objet d'une procédure disciplinaire pendante respectivement devant la Commission d'appel ou la Cour de Cassation au moment des élections."

Dans le 4° au second alinéa de l'art. 17 la réprimande doit être supprimée comme cause d'inéligibilité, conformément à l'avis du Conseil d'Etat. Puisque la condamnation à une réprimande ne constitue pas une cause d'inéligibilité au cours de la procédure disciplinaire, il serait illogique de pouvoir invoquer une réprimande comme empêchement à une élection, trois ans après la condamnation.

Il est évident que les causes d'inéligibilité qui jouent pour les élections à l'assemblée générale,

sont également applicables aux membres de la Commission disciplinaire qui ne sont pas élus, mais désignés par le Conseil. Si cette incompatibilité n'est pas reprise dans le Règlement d'Ordre Intérieur, il faut veiller à ce que cette disposition figure effectivement dans le Règlement de discipline ou de déontologie.

Au cas prévu au dernier alinéa de l'art. 17 (partage des voix) il est préférable de faire compter l'ancienneté au tableau au lieu de l'âge physique des candidats.

#### 9. Démission (art. 29)

Au lieu de stipuler que le Conseil demande au membre de présenter sa démission, ce qui permettra au membre récalcitrant encore de refuser pareille demande de démission, il est préférable de stipuler que le membre sera d'office démissionnaire à l'occasion de la prochaine assemblée générale.

#### 10. Information sur les mandats et missions de reviseur (art. 32)

L'information périodique proposée par le Conseil d'Etat ne semble pas praticable pour les missions ponctuelles. Dans la plupart des cas la mission sera déjà exécutée au moment où l'Institut en prend connaissance.

Le Conseil Supérieur se rallie à la solution proposée par l'Institut des Reviseurs : information mensuelle pour les mandats dans les sociétés et information annuelle sur les autres missions et activités.