

2004

Rapport Annuel

CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Composition^(*) du Conseil supérieur des Professions économiques¹ (2000 – 2006)

Président :



M. Jean-Paul Servais

Membres :



Mme Ann Jorissen



M. Philippe Lambrecht



M. Pierre-Armand Michel



M. Kris Peeters



M. Jean-Luc Struyf



Mme Bergie Van Den Bossche

Conseillers scientifiques du Conseil supérieur

(*) Situation au 31 décembre 2004.

1. Arrêté royal du 12 août 2000 portant désignation des membres du Conseil supérieur des professions économiques (*Moniteur belge* du 9 septembre 2000, 1^{ère} Edition), arrêté royal du 12 janvier 2004 (*Moniteur belge* du 28 janvier 2004) et arrêté royal du 13 septembre 2004, (*Moniteur belge* du 4 octobre 2004).



Mme Catherine Dendauw



M. Christoph Van der Elst

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Rapport d'activités du Conseil supérieur
des Professions économiques

Préface

Le Conseil supérieur des Professions économiques, initialement dénommé le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, est à l'aube de 20 ans d'existence. Durant cette période, les trois présidents successifs, les Professeurs VANISTENDAEL, GEENS et SERVAIS, ont œuvré, avec l'aide des membres du Conseil supérieur, pour un développement de cette institution au service du monde politique, des organisations professionnelles mais également des tiers en général.

Le Conseil supérieur a été créé, en 1985, dans le cadre de la réforme du revisorat d'entreprises visant à transposer en droit belge la huitième directive européenne. A l'époque, la Belgique fut pionnière en la matière en créant un organe autonome, chargé de donner des avis au Gouvernement sur les évolutions du cadre réglementaire belge des réviseurs d'entreprises mais également de veiller au développement du cadre normatif applicables aux réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur a connu durant ces 20 ans différentes réformes visant à élargir ses compétences couvrant, depuis 1999, les différentes composantes des professions économiques, les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

Ces professions réglementées sont regroupées dans trois Instituts : l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), créé en 1953, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC), créé en 1985, et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés (IPCF), créé en 1992.

Les membres des professions économiques constituent, de par leur importance (près de 15.000 professionnels), la troisième profession libérale, après le corps médical et les professions paramédicales. C'est dire l'importance de leur engagement mais aussi de leurs responsabilités dans le cadre de la vie et de l'organisation de très nombreuses entreprises actives en Belgique.

Les avis du Conseil supérieur sont publiés dans un rapport annuel.

Ces avis sont également disponibles, au fur et à mesure de leur adoption, sur le site internet du Conseil supérieur
<http://www.cspe-hreb.be>

Du nouveau dans la composition du Conseil supérieur

La composition du Conseil supérieur a été modifiée durant l'année 2004. En début d'année, Mme Lieve PIETERS a été remplacée par Mme Ann JORISSEN. M. Guy KEUTGEN, que les membres du Conseil supérieur tiennent tout particulièrement à remercier pour sa contribution qualitative aux travaux du Conseil supérieur et ce, depuis sa création, a quant à lui été remplacé par M. Philippe LAMBRECHT.

En ce début d'année 2005, la composition du Conseil supérieur a également été revue: M. Kris PEETERS a été remplacé par Mme Katleen VAN HAVERE et Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE a été remplacée par M. Ronald VAN RIET. Les membres du Conseil supérieur remercient les membres sortants pour leurs apports aux travaux du Conseil supérieur et leur souhaite une bonne continuation dans leur carrière.

La révision en profondeur de la huitième directive européenne

En 1984, le Parlement européen et le Conseil européen ont adopté la huitième directive européenne en matière de droit des sociétés visant à jeter les bases d'une harmonisation des pratiques en matière de contrôle légal des comptes. Cette directive a été transposée en droit belge par le biais de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, ayant notamment modifié la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

A la suite de divers scandales financiers, des réformes fondamentales du cadre légal du contrôle des comptes voient le jour, que ce soit aux Etats-Unis par l'adoption, en juillet 2002, du « Sarbanes-Oxley Act » ou en Europe par la proposition de réforme de la huitième directive européenne en matière de droit des sociétés. Celle-ci devrait être adoptée définitivement dans le courant de l'année 2005.

Cette proposition de directive vise à harmoniser, de manière plus ou moins forte, différentes matières ayant trait à l'exercice du contrôle légal des comptes:

- l'accès à la profession et l'agrément des sociétés d'audit et des personnes physiques chargées du contrôle légal des comptes des sociétés;

- la formation permanente des contrôleurs légaux des comptes;
- l'élaboration des normes relatives à l'audit, au contrôle de qualité, à l'éthique et à l'indépendance applicables aux contrôleurs légaux des comptes;
- le contrôle de qualité des contrôleurs légaux des comptes;
- la surveillance des sociétés d'audit et des personnes physiques chargées du contrôle légal des comptes;
- la gestion des enquêtes et des procédures disciplinaires.

De l'examen du texte, on constate une très forte harmonisation des normes relatives à l'audit dans la mesure où aucune marge n'est laissée aux Etats membres, une harmonisation conséquente sans être totale en ce qui concerne le contrôle de qualité. Il y a lieu, par contre, d'observer la faible harmonisation en matière de règles d'indépendance qui continueront à être fixées de manière substantielle au niveau national.

A l'instar de la réforme américaine ayant conduit à la mise sur pied d'un système de supervision externe à la profession, dénommé le « public company accounting oversight board » des auditeurs externes, la proposition de directive prévoit

la mise en place, au niveau national, d'un système de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des sociétés d'audit.

Le rôle dévolu, en 1985, au Conseil supérieur n'était pas conçu de la même manière que celui du PCAOB (le «public oversight board» américain) dans la mesure où le Conseil supérieur avait une simple compétence d'avis. En 1993, le rôle du Conseil supérieur a été renforcé. Il est depuis lors considéré comme une «autorité consultative». En effet, depuis 1993, différents types d'avis du Conseil supérieur ont une force contraignante. Tel est le cas lorsqu'un avis porte sur plus d'une profession ou qualité.

Eu égard à son expérience de près de 20 ans, le Conseil supérieur a participé activement aux débats, au sein de l'Union européenne, visant notamment à mettre en place, dans chaque Etat membre, un «public oversight board» indépendant de la profession présentant des caractéristiques communes aux différents Etats membres.

La transposition de la nouvelle réglementation européenne évoquée ci-avant en droit national impliquera des adaptations des dispositifs mis en place en Belgique, même s'il est vrai que le cadre législatif belge est déjà dans une large mesure compatible avec les propositions contenues dans la proposition de huitième directive européenne. Cette réforme devrait conduire à une amélioration de la crédibilité des missions effectuées notamment par les réviseurs d'entreprises et ce dans l'intérêt général. Dans cette perspective, le Conseil supérieur a tenu à organiser de nombreuses rencontres avec les représentants des différentes professions économiques et des différents acteurs de la vie des entreprises.

Le Conseil supérieur poursuivra sa mission légale en jouant un rôle proactif dans l'évolution du cadre légal et normatif applicable aux membres des professions économiques, en agissant dans l'intérêt général et au service des différentes autorités et institutions compétentes.

Du nouveau dans le cadre législatif et réglementaire des professions économiques ?

Un des chantiers les plus importants des années 2005 et 2006 pour les réviseurs d'entreprises devrait porter sur les modalités de transposition en droit belge de la (future) huitième directive européenne en matière de droit des sociétés, évoquée ci-avant.

En ce qui concerne les experts-comptables, les conseils fiscaux et les comptables(-fiscalistes) agréés, un des domaines appelés à évoluer à court terme devrait être l'adoption de nouvelles règles déontologiques.

En effet, à la suite de l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les dispositions en matière d'accès à la profession des différentes composantes des professions économiques ont été revues.

Le Conseil supérieur se permet d'attirer l'attention des Ministres compétents sur l'importance qu'il convient d'accorder à une adaptation des autres arrêtés royaux – et en particulier les arrêtés royaux en matière de déontologie – de manière à ce que les différentes composantes des professions économiques puissent disposer d'un cadre légal et réglementaire complet et cohérent. La révision de l'arrêté royal en matière de déontologie applicable aux experts-comptables est particulièrement urgente dans la mesure où, à ce jour, les conseils fiscaux ne sont pas soumis à cet arrêté royal alors que tous les conseils fiscaux ne sont pas par ailleurs experts-comptables.

Le Conseil supérieur tient également à souligner à ce propos que, en juin 2002, il a rendu un avis relatif aux règles de

conduite en matière de diffusion de l'information publicitaire par les titulaires de professions économiques dans lequel il insistait déjà sur l'urgence d'adapter les règles déontologiques applicables aux différentes composantes des professions économiques.

Ce n'est qu'à cette condition que les différentes composantes de professions économiques seront en mesure d'évoluer sereinement, dans le respect des spécificités liées aux différentes professions. Un rapprochement réel des différentes composantes des professions économiques est conditionné par le suivi effectif qui sera donné par le législateur mais également par les Instituts eux-mêmes à la réforme des professions économiques mise en œuvre en 1999.

Il convient également de s'attendre à ce que, dans les prochaines années, les questions du « reporting » des dirigeants d'entreprise et de la responsabilité du contenu des états financiers et du rapport de gestion fassent l'objet de travaux d'harmonisation au niveau européen. Les membres des professions économiques seront appelés à contribuer, d'une manière directe ou indirecte, à ce renforcement de la crédibilité de l'information financière et économique publiée. Cette tendance se dessine déjà pour les sociétés cotées par le biais de la directive, dite « de transparence », mais également de manière plus générale dans la proposition de directive visant à modifier les quatrième et septième directives européennes discutée actuellement au niveau européen.

Les 20 ans d'existence du Conseil supérieur

En 2005, le Conseil supérieur fêtera ses 20 ans d'existence en organisant un

colloque. Cette manifestation se déroulera dans le dernier trimestre de 2005.

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

annexe I

C *omptes annuels*

relatifs à l'exercice 1/09/2003 – 31/12/2004

	Euros
Membres	
(jetons de présence et frais de déplacement)	7.950,15
Rémunérations	
(et cotisations sociales et frais divers y afférents)	220.395,20
Frais de publication et traduction	18.008,35
Frais de bureau	4.280,50
Frais de mobilier et de bureautique	5.494,92
Frais de représentation	1.847,66
Frais de déplacement (réunions CE, ...)	2.578,86
Frais de fonctionnement divers	
– Abonnements à des revues et acquisition de livres	9.904,86
– Autres frais de fonctionnement	223,38
TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	270.683,88

Conformément aux dispositions légales, les frais encourus par le Conseil supérieur des Professions économiques sont supportés par les trois Instituts regroupant les membres des professions économiques.

(*) Le Conseil supérieur a pris la décision d'aligner la date de clôture de ses comptes sur celle de l'année civile. L'exercice 2003-2004 couvre dès lors à titre exceptionnel une durée de 16 mois.

(**) P.M. Il convient par ailleurs de relever que certains autres frais sont également couverts par les Instituts (sommes à répartir par parts viriles). Pour l'exercice 2003-2004, les montants s'élèvent à :

- 229,09 euros pour la couverture des frais de mise à jour du site internet du CSPE
- 1.454,07 euros pour la couverture des frais de traduction des demandes d'avis adressées par les Instituts au CSPE.

COUVERTURE (**) (270.683,88-125,03 (intérêts compte bancaire)) =	270.558,85
Contribution IRE	90.186,28
Contribution IEC	90.186,28
Contribution IPCF	90.186,28

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Avis du 1^{er} mars 2004 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 134 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

annexe II

C

onformément aux dispositions de l'article 5 de la loi du 2 août 2002 dite de «Corporate governance», modifiant l'article 134 du Code des sociétés, le Roi est habilité à promulguer un arrêté royal précisant les modalités de ventilation, dans le rapport de gestion, d'une part, des honoraires complémentaires (aux émoluments perçus par le commissaire dans le cadre du contrôle des comptes) et, d'autre part, des honoraires exceptionnels relatifs aux missions accomplies par le commissaire ou par toute autre personne relevant de son «orbite» dans la société (ou dans le groupe) dont le réviseur d'entreprises est chargé du contrôle des comptes.

Dans le cadre de l'adoption de cet arrêté royal, la Ministre de l'Economie a demandé, le 9 décembre 2003, l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur un avant-projet d'arrêté royal.

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

1. Contexte légal belge

C

es dispositions légales belges découlent pour l'essentiel de la transposition, en droit belge, de dispositions contenues dans les seconde, quatrième et septième directives européennes en matière de droit des sociétés.

mes de révision établies par l'Institut des réviseurs d'entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties».

Dans le but de protéger l'indépendance du commissaire, le paragraphe 3 de l'article 134 du Code des sociétés précise qu'un commissaire ne peut en aucun cas bénéficier d'un prêt, d'une avance ou d'une garantie de la société.

1.1. Émoluments liés au contrôle des comptes

Conformément aux dispositions du §1^{er} de l'article 134 du Code des sociétés, «*les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des nor-*

En outre, conformément aux dispositions du paragraphe 3 de l'article 134 du Code des sociétés, le commissaire ne peut en aucune manière bénéficier d'un avantage «sous quelque forme que ce soit» en dehors de ses émoluments.

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

La rémunération du commissaire consiste dès lors en une somme fixe (ou fixée) déterminée au début du mandat. Le montant de celle-ci doit être mentionné expressément dans le procès-verbal de l'assemblée générale. Cette rémunération ne pourra être modifiée ultérieurement qu'avec le consentement des deux parties: le mandataire (commissaire) et le mandant (assemblée générale des actionnaires).

1.2. Honoraires complémentaires perçus par le commissaire

Le Code des sociétés prévoit cependant que le **commissaire** doit ou peut effectuer certaines missions autres que le commissariat au sens strict et autorise la rémunération des travaux qui en découlent, dans le respect des conditions fixées par le §2 de l'article 134 du Code des sociétés: *«l'objet et les émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies par le commissaire au sein de la société dont il contrôle les comptes annuels ou d'une société belge ou d'une personne belge liée à cette société au sens l'article 11 à une filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes annuels, visée aux articles 142 et 146, sont mentionnés dans le rapport annuel (ndlr le rapport de gestion) selon les catégories prévues par le Roi¹»*.

- Les prestations exceptionnelles ou missions particulières accomplies par le commissaire résultent, dans certains cas, des missions prévues par le Code des sociétés.

Tel est notamment le cas de la mission confiée au commissaire par le législateur dans le cadre d'un apport en nature à la société, d'une fusion ou d'une scission, d'un changement de la forme juridique, d'acomptes sur dividendes ou encore du contrôle d'une situation intermédiaire.

Conformément aux dispositions du Code des sociétés, ces missions «complémentaires» effectuées par le commissaire peuvent être rémunérées de façon distincte.

- Il ne ressort pas du Code des sociétés que les prestations exceptionnelles ou

missions particulières accomplies par le commissaire sont limitées aux missions imposées par ledit Code.

Il convient cependant de relever que la loi du 2 août 2002, dite de «Corporate governance», et son arrêté royal d'exécution du 4 avril 2003 limitent très fortement les prestations exceptionnelles ou missions particulières qui peuvent être accomplies par le commissaire dans la société contrôlée ou dans d'autres entités relevant du groupe dont relève la société contrôlée.

La rémunération de ces autres tâches est également possible dans la mesure où le Code des sociétés ne fait aucune distinction entre les missions imposées par le Code au commissaire et celles que celui-ci pourrait accepter sur une base volontaire. Il convient cependant d'apprécier le risque de perte d'indépendance de la part du commissaire. En effet, de telles prestations exceptionnelles ou missions particulières pourraient amener le commissaire à contrôler ultérieurement son propre travail ou à s'engager sur des terrains qui relèvent spécifiquement de la responsabilité des gestionnaires. Tel pourrait être le cas d'un reviseur d'entreprises qui proposerait des montages fiscaux aux gestionnaires d'une société dont il est chargé du contrôle des comptes.

1.3. Honoraires complémentaires perçus par toute autre personne relevant de l'«orbite» du commissaire

Le Code des sociétés limite par ailleurs les missions qui peuvent être effectuées par **toute autre personne relevant de l'«orbite» du commissaire** dans la société (ou dans le groupe) dont le reviseur d'entreprises est chargé du contrôle des comptes.

Le paragraphe 4 de l'article 134 du Code des sociétés précise, en effet, que *«l'objet et les émoluments liés aux tâches, mandats ou missions accomplis par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, d'office, dans des liens de collaboration ou par une société ou une personne liée au commissaire visée à l'article 11, au sein de la société dont le commissaire contrôle les comptes annuels ou*

1. Objet de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

d'une société belge ou d'une personne belge liée avec cette société au sens de l'article 11 ou d'une filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes annuels, visée aux articles 142 et 146, sont mentionnés dans le rapport annuel (ndlr «le rapport de gestion») selon les catégories prévues par le Roi¹ ».

Il convient de relever que cette disposition comporte en fait une double ventilation :

- d'une part, sur les trois catégories de personnes ayant bénéficié de ces émoluments relatifs aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières :
 - le commissaire ;
 - les personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, d'office, dans des liens de collaboration ;
 - les sociétés ou les personnes liées au commissaire visées à l'article 11 et
- d'autre part, sur les trois catégories d'entités concernées dans lesquelles ces prestations exceptionnelles ou ces missions particulières ont été effectuées :
 - la société dont le commissaire contrôle les comptes annuels ;
 - les sociétés belges et les personnes belges liées avec cette société au sens de l'article 11 ;
 - les filiales étrangères d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes annuels, visée aux articles 142 et 146.

1.4. Publicité des honoraires complémentaires

Les honoraires relatifs aux prestations exceptionnelles ou missions particulières accomplies par le commissaire ou par toute autre personne relevant de son « orbite » dans la société (ou dans le groupe) dont le réviseur d'entreprises est chargé du contrôle des comptes peuvent être accordés par l'organe de gestion, sans consultation préalable de l'assemblée générale.

L'organe de gestion est, par contre, tenu d'informer l'assemblée générale des émoluments qu'il a accordés au commissaire ou à toute autre personne relevant de son « orbite ».

Cette information doit être communiquée par le biais du rapport de gestion qui doit être adressé chaque année aux actionnaires ou associés. Cette mention dans le rapport de gestion porte sur :

- l'objet des prestations exceptionnelles ou des missions particulières ;
- le montant des honoraires y afférents.

1.5. Responsabilité en cas de non-mention des honoraires complémentaires

Il convient de relever que la mention à faire dans le rapport de gestion relève en premier lieu de la responsabilité des gérants et des administrateurs. Le Code des sociétés prévoit, à ce propos, des sanctions pénales pour les gérants et les administrateurs qui ne respecteraient pas les exigences légales relatives au rapport de gestion sur les comptes annuels statutaires (article 128 C. Soc) et sur les comptes annuels consolidés (article 126, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o C. Soc).

Par l'intermédiaire du contrôle de ce rapport, les commissaires sont également indirectement responsables. Un réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes est, en effet, tenu de signaler, dans la seconde partie de son rapport de révision, lorsqu'une mention requise légalement fait défaut (article 144, alinéa 1^{er}, 4^o C. Soc).

Il convient, à ce propos, de rappeler la position² prise par le Conseil de l'IRE en 2000 en matière d'honoraires complémentaires :

« Dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes, le commissaire est chargé d'examiner le contenu du rapport de gestion de manière à s'assurer, d'une part, que l'information requise par la loi y figure et, d'autre part, que l'information contenue dans ce rapport de gestion concorde avec celle fournie au travers des comptes annuels.

Conformément aux dispositions de l'article 144, alinéa 1^{er}, 4^o, du Code des sociétés et aux Normes Générales de Révision (NGR 3.9), le commissaire donne une attestation en cette matière dans la seconde partie de son rapport.

Il appartient dès lors au commissaire de s'assurer que les éventuels honoraires com-

1. Objet de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

2. Rapport annuel 2000, Institut des Réviseurs d'Entreprises, Honoraires complémentaires, pp.114-115.

plémentaires ou exceptionnels visés aux paragraphes 2 et 4 de l'article 134 Code soc font l'objet d'une mention (avec incidence chiffrée) et d'une description des prestations concernées.

Le Conseil souhaite souligner qu'il est dans l'intérêt du commissaire de veiller à la mention de ces honoraires complémentaires dans le rapport de gestion, qui est liée aux dispositions relatives à la prestation de services non-audit auprès d'une société audité, contenues notamment dans le projet de recommandation européenne relative à l'indépendance (cf. ci-dessus, les développements relatifs à l'indépendance).

Le Conseil invite chaque confrère à s'assurer de la mention de ces honoraires complémentaires éventuels dans les rapports de gestion des sociétés dans lesquelles il est chargé du contrôle légal des comptes.

Le Conseil souhaite rappeler que, conformément aux dispositions du paragraphe 4 de la recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés, le commissaire doit «veiller à ce que les documents déposés soient conformes à ceux qui ont été approuvés et que le dépôt s'effectue dans les délais requis».

Il peut découler des manquements d'un reviseur d'entreprises dans l'exercice de sa mission de contrôle des comptes (qu'ils soient statutaires ou consolidés) des sanctions disciplinaires (conformément aux dispositions des articles 19 à 23 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises) mais également des sanctions pénales (conformément aux dispositions de l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à comptabilité des entreprises).

2. Ventilation des honoraires complémentaires

objet de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis porte sur la ventilation dans le rapport de gestion, d'une part, des honoraires complémentaires (aux émoluments perçus par le commissaire dans le cadre du contrôle des comptes) et, d'autre part, des honoraires exceptionnels relatifs aux missions accomplies par le commissaire ou par toute autre personne relevant de son «orbite» dans la société (ou dans le groupe) dont le reviseur d'entreprises est chargé du contrôle des comptes.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, l'article 134 du Code des sociétés comporte des éléments de ventilation à répertorier en deux axes: l'axe vertical (objet des prestations exceptionnelles ou des missions particulières» et l'axe horizontal (personnes ayant perçu ces honoraires complémentaires).

Afin de faciliter la lecture de cet avis, un tableau illustrant les propositions du

Conseil supérieur en matière de nouvelle ventilation des honoraires complémentaires, perçus par le commissaire et par les personnes de son «orbite», formulées par les membres du Conseil supérieur est joint en annexe à cet avis. Un tel tableau pourrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, utilement être annexé à l'arrêté royal adopté de manière à assurer toute la sécurité juridique voulue.

2.1. Objet des prestations exceptionnelles ou des missions particulières

En ce qui concerne l'axe vertical, les auteurs de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis ont pris pour postulat une ventilation en cinq catégories de l'objet des prestations exceptionnelles ou des missions particulières (dans un article 183septies de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés):

- «1° les autres missions légales;
- 2° les prestations consistant à vérifier les données économiques et financières relatives à une entreprise tierce que la société ou l'une de ses filiales se propose d'acquérir ou a acquise;
- 3° les prestations exceptionnelles et missions particulières relatives au mandat de commissaire et autres missions de contrôle;
- 4° Les missions d'assistance fiscale et de conseil fiscal;
- 5° les autres missions extérieures à la mission de contrôle légal¹».

Cette disposition viendrait compléter une autre disposition (reprise, depuis l'adoption de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire (*Moniteur belge*, 19 mai 2003), sous l'article 183ter de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés) visant à interdire la prestation par le commissaire ou par quelqu'un de son «orbite» de sept catégories de missions.

En application de cette disposition, un commissaire ne peut, en effet, pas se déclarer indépendant dans le cas où lui-même ou une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou une société ou personne liée au commissaire au sens de l'article 11 du Code des sociétés (article 183ter de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés) :

- «1° prend une décision ou intervient dans le processus décisionnel dans la société contrôlée;
- 2° assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée;
- 3° élabore, développe, met en œuvre ou gère des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée;
- 4° réalise des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée, si celles-ci constituent un élément important des comptes annuels;
- 5° participe à la fonction d'audit interne;
- 6° représente la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres;

- 7° intervient dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée».

Il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de **faire un lien clair entre les deux dispositions** de manière à éviter une interprétation problématique des dispositions dont il pourrait découler que la publication des honoraires relatifs à des prestations exceptionnelles ou des missions particulières suffirait à rencontrer d'office les dispositions légales.

En effet, les membres du Conseil supérieur soulignent que la communication de l'information ne dispense en aucune manière la société et le commissaire de s'assurer du respect des règles -qu'elles soient légales ou déontologiques- en matière d'exercice indépendant des missions de contrôle des comptes.

En ce qui concerne la ventilation en tant que telle de l'axe vertical proposée par l'avant-projet d'arrêté royal, les première, deuxième et quatrième catégories de missions complémentaires sont, de l'avis des membres du Conseil supérieur, tout à fait pertinentes. Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant formuler quelques remarques de nature purement formelle :

- afin d'assurer toute la sécurité juridique voulue, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de préciser dans l'arrêté royal ce que couvre expressément la catégorie «Autres missions légales»;
- l'intitulé de la deuxième catégorie de missions complémentaires couvrant la «vérification des données économiques et financières» est très général dans la mesure où toutes les informations vérifiées par le commissaire sont de nature économique ou financière. De l'avis des membres du Conseil supérieur, les honoraires visés sont ceux liés à la mission du commissaire ou d'un réviseur d'entreprises relevant de l'«orbite» du commissaire visée aux articles 151 à 154 du Code des sociétés et à celles reprises dans l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise. Il conviendrait, dès lors, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de préciser les limites de cette catégorie;

1. «Cette catégorie doit être subdivisée en sous-catégories dans l'hypothèse où les éléments qu'elle comporte diffèrent entre eux de manière substantielle et dans la mesure où ces éléments représentent en outre chacun une partie importante des émoluments visées à l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés».

- l'intitulé de la quatrième catégorie de missions complémentaires «les missions d'assistance fiscale et de conseil fiscal» pourrait être simplifié «conseils en matière fiscale».

Les membres du Conseil supérieur souhaitent, par contre, attirer l'attention sur la troisième catégorie de missions complémentaires, en l'occurrence «*les prestations exceptionnelles et missions particulières relatives au mandat de commissaire et autres missions de contrôle*». En effet, eu égard à l'ampleur des missions couvertes par cet intitulé, l'ensemble des missions complémentaires ou exceptionnelles visées aux paragraphes 2 et 4 de l'article 134 du Code des sociétés peuvent être reprises sous ce point. En outre, le fait que la première catégorie de missions complémentaires «*les autres missions légales*» soit couverte par cette troisième catégorie de missions complémentaires présente peu d'intérêt. Il est dès lors proposé de supprimer cette catégorie.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait par contre d'étoffer les catégories d'honoraires complémentaires de manière à répondre, dès à présent, aux évolutions actuelles en matière de missions complémentaires effectuées par les auditeurs externes. Tel pourrait être le cas des missions accomplies dans le cadre des conseils en matière sociale et lors de restructurations d'entreprises mais également les missions accomplies en matière environnementale («*green accounting*» et «*green auditing*») ou encore de missions accomplies dans le cadre de la certification de la qualité de l'information reprise sur les sites internet de sociétés.

En outre, afin d'assurer la cohérence entre l'article 183^{ter} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et l'article 183^{septies} proposé dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis, il est, de l'avis des membres du Conseil supérieur, peu logique que les catégories de prestations non entièrement interdites – bien que reprises parmi la liste des missions incompatibles avec l'indépendance du commissaire – ne figurent pas dans la ventilation des missions complémentaires.

En effet, ces missions tolérées «sous condition» par l'article 183^{ter} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés sont certainement sensibles dans la mesure où elles sont évoquées dans la liste des incompatibilités.

Tel est le cas du 4° («*réalisation des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée, si celles-ci constituent un élément important des comptes annuels*»), lorsque les évaluations sont considérées comme non significatives mais également des missions de contrôle interne (hors audit interne) effectuées par le commissaire ou par toute autre personne de son orbite («*5° participation à la fonction d'audit interne*»).

Enfin, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que la ventilation reprise dans l'article 183^{septies} proposé dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis soit présentée comme une **ventilation minimale**. A défaut, la rubrique «*Autres missions extérieures à la mission de contrôle légal*» pourrait regrouper un ensemble de missions rétribuées par des honoraires complémentaires significatifs.

Il conviendrait, par conséquent, que les entreprises soient amenées à ventiler davantage les missions complémentaires ou exceptionnelles prestées au cours de l'exercice dans la mesure où les catégories prévues par l'arrêté royal en projet conduiraient les gestionnaires à mentionner dans la rubrique «Autres» une (ou plusieurs) catégories précises de missions complémentaires dont les honoraires s'avèreraient significatifs.

Dans le cadre de cette catégorie d'honoraires complémentaires, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de définir dans l'arrêté royal soumis pour avis un (ou plusieurs) critère(s) clair(s) permettant de déterminer ce qu'il faut entendre par «honoraires significatifs» et ce afin d'assurer la sécurité juridique voulue.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, le seuil fixé dans le rapport au Roi précédant l'avant-projet d'arrêté royal «*au moins 10% des émoluments perçus*

pour le mandat de contrôle légal» devrait être réexaminé:

- sans porter a priori de jugement sur le niveau du seuil de matérialité, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il conviendrait à tout le moins d'expliquer, dans le rapport au Roi, quels sont les éléments ayant permis d'aboutir à ce taux de 10 %;
- de l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait de préciser clairement si la base des émoluments perçus pour le mandat de contrôle légal à laquelle sont comparés des honoraires complémentaires est annuelle ou couvre les trois années du mandat de contrôle des comptes.

2.2. Personnes ayant perçu des honoraires complémentaires

En qui concerne l'axe horizontal, les membres du Conseil supérieur, proposent de suivre la ventilation retenue par le législateur dans le paragraphe 4 de l'article 134 du Code des sociétés.

Il s'agit en fait d'une double ventilation portant (article 134, § 4 C. soc, restructuré) :

- d'une part, sur les trois catégories de personnes ayant bénéficié de ces émoluments relatifs aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières:
 - le commissaire;
 - les personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, d'office, dans des liens de collaboration;
 - les sociétés ou les personnes liées au commissaire visées à l'article 11 et
- d'autre part, sur les trois catégories d'entités concernées dans lesquelles ces prestations exceptionnelles ou ces missions particulières ont été effectuées:
 - la société dont le commissaire contrôle les comptes annuels;
 - les sociétés belges et les personnes belges liées avec cette société au sens de l'article 11;
 - les filiales étrangères d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes annuels, visée aux articles 142 et 146.

Cette ventilation horizontale proposée peut être schématisée¹ comme suit:

Montant des honoraires	versés par la société			versés par une entité belge contrôlée			versés par une entité étrangère contrôlée		
	au C	à la S	Au G	au C	à la S	au G	au C	à la S	au G
Objet (à ventiler) ²									

- au C: au commissaire
- à la S: à la société (personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, d'office, dans des liens de collaboration)
- au G: au groupe (sociétés ou les personnes liées au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés)

Les membres du Conseil supérieur proposent d'intégrer ce deuxième axe de ventilation dans l'arrêté royal soumis pour avis de manière à prendre en considération les différentes composantes des honoraires complémentaires auxquelles il est référé dans les paragraphes 2 et 4 de l'article 134 du Code des sociétés.

2.3. Ventilation horizontale de l'article 183septies proposé dans l'avant-projet d'arrêté royal

L'article 183septies proposé dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis est scindé en trois paragraphes:

1. Présentation faite d'initiative par le Conseil supérieur. Un tableau complet résumant les propositions faites par le Conseil supérieur est repris en annexe à ce présent avis.
2. Voir point 2.1. du présent avis.

- le premier paragraphe porte sur les missions accomplies par le commissaire dans le cadre d'une mission de contrôle légal des comptes d'une société (comptes statutaires) en application des dispositions du paragraphe 2 de l'article 134 du Code des sociétés;
- le deuxième paragraphe porte sur les missions accomplies par toute autre personne relevant de l'«orbite» du commissaire dans le cadre d'une mission de contrôle légal des comptes d'une société (comptes statutaires) en application des dispositions du paragraphe 2 de l'article 134 du Code des sociétés;
- le troisième paragraphe porte sur les missions accomplies, tant par le commissaire que par toute autre personne relevant de l'«orbite» du commissaire dans le cadre d'une mission de contrôle de comptes consolidés d'un groupe.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, cette ventilation ne s'avère plus justifiée dans la mesure où, depuis la modification de l'article 134 du Code des sociétés, à la suite de l'adoption de l'article 5 de la loi du 2 août 2002, dite de «Corporate governance», les honoraires complémentaires à mentionner dans le rapport de gestion relatif aux comptes annuels (comptes statutaires) et ceux à mentionner dans le rapport consolidé de gestion sont a priori identiques lorsque le commissaire de la société consolidante est également chargé du contrôle des comptes consolidés.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, la ventilation proposée sous le point 2.2. est, vu la portée des paragraphes 2 et 4 de l'article 134 du Code des sociétés, plus adéquate dans la mesure où elle est plus proche de l'esprit dans lequel cet article du Code des sociétés a été adapté en 2002.

2.4. Autres éléments de clarification

2.4.1. Identification aisée (ou non) de l'existence d'honoraires complémentaires

À l'aune des informations contenues dans le rapport de gestion d'un certain nombre de sociétés belges, il convient de relever que la fiabilité d'identification de l'existence d'honoraires complémentaires diffère fortement. En effet, certains rapports

de gestion contiennent un titre spécifique attirant l'attention sur cette information en particulier alors que d'autres mentionnent cette information dans un texte continu, sans qu'un titre quelconque ne vienne structurer le rapport de gestion.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient d'examiner une présentation assurant l'identification aisée de l'information requise. Une piste de réflexion lancée par le Conseil supérieur est une présentation sous forme de tableau (croisement de l'axe vertical et de l'axe horizontal évoqués ci-avant sous les points 2.1. et 2.2. du présent avis). Un tel tableau (repris dans l'annexe à ce présent avis) pourrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, contribuer à améliorer la qualité de l'information communiquée au travers du rapport de gestion et de la lisibilité de ce rapport de gestion.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, l'inclusion dans l'arrêté royal d'un modèle de tableau, à l'instar de celui proposé en annexe à ce présent avis, devrait assurer la sécurité juridique en matière de publication des honoraires complémentaires.

2.4.2. Cas particulier d'un collège de commissaires

Les membres du Conseil supérieur constatent qu'aucune disposition particulière n'a été prévue dans l'avant-projet d'arrêté royal en cas de nomination d'un collège de commissaires.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient de présenter de manière séparée les honoraires de chaque commissaire en cas de co-commissariat, le cas échéant, complété d'un commentaire spécifique en la matière.

Dans la mesure où une présentation sous forme de tableau devait être retenue, il conviendrait, en cas de nomination d'un collège de commissaires, de présenter un tableau par commissaire.

2.4.3. «Permanence» (ou non) de la nature des missions complémentaires

D'un examen historique des mentions d'honoraires complémentaires d'un certain nombre de sociétés, il ressort que

certaines sociétés mentionnent plusieurs années consécutives des honoraires complémentaires dont l'objet ne diffère en aucune manière.

Afin d'éviter que le lecteur du rapport de gestion ne s'interroge sur la «permanence» de ces missions complémentaires et partant sur leur caractère réellement exceptionnel, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de détailler suffisamment la nature et l'objet des missions complémentaires reprises dans le rapport de gestion.

L'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis pourrait utilement être complété d'une guidance en la matière.

2.4.4. Existence (ou non) d'un seuil de matérialité

Il convient également de s'interroger sur la possibilité de passer sous silence un montant perçu par le commissaire ou par une personne de son «orbite» pour un service (par exemple, attestation dans le cadre de Fost-plus, de Bébat ou de Val-I-pac) parce que ce montant est considéré comme étant non significatif.

L'article 134 du Code des sociétés précise que les honoraires complémentaires doivent être ventilés dans le rapport de gestion. Les membres du Conseil supérieur tiennent à souligner que ces dispositions n'introduisent aucun concept d'importance relative. Il en découle que le montant total des honoraires complémentaires et/ou exceptionnels doit être repris dans le rapport de gestion.

Par contre, il n'est pas exclu, de l'avis des membres du Conseil supérieur, qu'un critère d'importance relative soit introduit dans la ventilation des montants et partant que la dernière catégorie de prestations, les «Autres prestations», soit un agrégat de différents montants non-significatifs d'honoraires complémentaires ou exceptionnels.

2.4.5. Période couverte par le rapport de gestion

Dans la mesure où l'article 134 précise, tant dans son paragraphe 2 que dans son paragraphe 4, que l'information relative

aux honoraires complémentaires doit être reprise dans le rapport de gestion de l'entité soumise au contrôle de ses comptes, il en résulte que l'information à publier concerne a priori la période couverte par les comptes à propos desquels porte le rapport de gestion.

En outre, il conviendrait de déterminer quel critère objectif sera retenu pour rattacher une prestation à un exercice ou à un autre: la date à laquelle la demande de prestations exceptionnelles ou complémentaires est formulée? la date de fin de travaux? la date de facturation? la date de paiement?

L'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis pourrait utilement être complété d'une guidance en la matière.

2.4.6. Honoraires mentionnés dans le rapport de gestion: hors TVA ou TVA incluse?

A l'aune des informations publiées en matière d'honoraires complémentaires dans les rapports de gestion, il ressort que dans certains cas il est fait mention explicitement de la base utilisée en matière d'honoraires complémentaires (avec / sans TVA) alors que dans d'autres aucune référence n'y est faite.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, ceci altère la lisibilité et la comparabilité des montants mentionnés dans ces différents rapports de gestion.

Ils proposent dès lors à la Ministre compétente de clarifier la situation (mention du montant des honoraires hors TVA ou TVA incluse) de manière à ce que l'information publiée soit réellement compréhensible et, le cas échéant, comparable.

2.4.7. Passage à un référentiel comptable reconnu au niveau international

A l'aune des informations publiées en matière d'honoraires complémentaires dans les rapports de gestion de sociétés cotées en bourse, il ressort qu'un certain nombre de sociétés mentionnent des honoraires complémentaires liés à la publication des comptes conformément à un référentiel, autre que le référentiel comptable belge.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient de différencier plusieurs cas de figure :

- *Si l'entreprise est tenue légalement* (ce qui sera le cas à partir de 2005, à tout le moins pour les sociétés cotées en bourse) *de publier des comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales*, il n'est pas logique, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que des honoraires complémentaires soient d'office exigés dans la mesure où la lettre de mission précise a priori clairement que le référentiel comptable retenu est celui adopté par l'IASB. Dans ces circonstances, il convient dès lors d'intégrer dans les honoraires liés à la mission de contrôle des comptes consolidés, la vérification des éventuels retraitements requis par l'établissement, d'une part, de comptes statutaires conformément aux règles comptables belges, et, d'autre part, de comptes consolidés conformément aux règles comptables admises au niveau international.
- *Si l'entreprise publie sur une base volontaire des comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales*, il convient de distinguer deux situations :
 - *Si la publication de ces comptes remplace la publication des consolidés imposés par le droit belge*, il n'est à nouveau pas logique, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que des honoraires complémentaires soient d'office exigés dans la mesure où la lettre de mission précise a priori clairement que le référentiel comptable retenu est celui adopté par l'IASB. Il convient dès lors de

se référer au premier cas de figure évoqué ci-avant ;

- *Si la publication de ces comptes vient s'ajouter à la publication des consolidés imposés par le droit belge*, il convient, de l'avis des membres du Conseil supérieur, d'examiner la portée de la lettre de mission.
 - Si la lettre de mission prévoit la publication de tels comptes consolidés, il n'est pas logique, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que des honoraires complémentaires soient d'office exigés. Dans ce cas, il convient également de se référer au premier cas de figure évoqué ci-avant.
 - Par contre, si la lettre de mission ne contient aucune information en la matière et que la société décide de passer aux normes comptables internationales, il est tout à fait concevable, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que des honoraires complémentaires soient exigés. Il n'en demeure pas moins que le commissaire chargé du contrôle des comptes consolidés doit examiner les différentes dispositions égales et éviter de prêter des missions qui iraient à l'encontre de l'exercice en toute indépendance du contrôle des comptes.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il pourrait être utile de clarifier la situation de manière à assurer l'homogénéité des pratiques dans le cadre du passage aux normes comptables internationales.

3. Mention dans le rapport de gestion des honoraires perçus par le commissaire dans le cadre du contrôle des comptes

Les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention de la Ministre compétente sur le fait qu'à ce jour, en Belgique, il n'existe aucune obligation légale imposant la publication du montant des honoraires perçus par un réviseur d'entreprises dans le cadre d'une mission de contrôle des comptes.

Il convient par ailleurs de relever que, dans la mesure où l'article 134 du Code des sociétés habilite le Roi à promulguer un arrêté royal précisant les modalités de ventilation, dans le rapport de gestion, d'une

part, des émoluments complémentaires (aux honoraires perçus par le commissaire dans le cadre du contrôle des comptes) et, d'autre part, des émoluments exceptionnels relatifs aux missions accomplies par le commissaire ou par toute autre personne relevant de son « orbite » dans la société (ou dans le groupe) dont le réviseur d'entreprises est chargé du contrôle des comptes, l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis n'a en aucune manière la base légale pour imposer la divulgation de cette information.

La Commission européenne a pris position en la matière dans une recommandation¹ adoptée le 16 mai 2002, et ce, tant à propos du contrôle des comptes statutaires que du contrôle des comptes consolidés :

« 5. **Publicité des honoraires**

- 1) *Si un contrôleur légal ou, dans le cas où il s'agit d'une personne physique, le cabinet auquel il appartient ou dont il est un associé a reçu des honoraires d'un client en rémunération de services (audit et autres que l'audit) fournis au cours de l'exercice comptable du client, tous ces honoraires doivent être déclarés publiquement et de manière appropriée.*
- 2) *Les États membres ou leurs organes de réglementation devraient exiger cette communication dans la mesure où les états financiers contrôlés d'un client doivent être publiés conformément à leur droit national.*
- 3) *Le total des revenus perçus sous forme d'honoraires doit être ventilé en quatre catégories: services de contrôle légal des comptes, autres services de certification, services de conseils fiscaux, et autres services extérieurs à la mission d'audit. Cette dernière catégorie doit être subdivisée en sous-catégories si elle contient des postes qui diffèrent substantiellement l'un de l'autre. Cette subdivision en sous-catégories devrait au moins donner le montant des honoraires perçus pour les services fournis dans les différents domaines suivants: technologies de l'information en matière financière, audit interne, valorisation, procédures en justice, recrutement. Pour chaque poste d'une (sous-)catégorie, il convient de faire figurer également le chiffre correspondant de l'exercice comptable précédent. Enfin, le pourcentage que représente chacune des (sous-)catégories par rapport au montant total devrait être présenté.*
- 4) *Dans le cas du contrôle légal d'états financiers consolidés, les informations sur les honoraires perçus par le contrôleur légal et les membres de son réseau en rémunération des services fournis au client et à ses entités consolidées doivent être publiées conformément aux mêmes règles».*

Bien qu'une recommandation européenne n'ait jamais force de loi, le Parlement

européen a posé un pas supplémentaire en invitant, dans sa résolution² du 21 novembre 2002, à la mise en œuvre de la recommandation de la Commission du 16 mai 2002 au niveau européen et au niveau national. C'est dans cette perspective que la Commission européenne devrait proposer, dans les mois à venir, un projet de directive visant à modifier la 8^{ème} directive européenne³ en matière de droit des sociétés.

Dans la mesure où la recommandation européenne du 16 mai 2002 en matière d'indépendance préconise la **publication de tous les honoraires** perçus par l'auditeur externe et par son cabinet (que ce soit dans le cadre du contrôle des comptes ou d'autres missions), il conviendrait de modifier le Code des sociétés pour s'assurer du respect en tous points ladite recommandation.

Il appartient à la Ministre compétente de déterminer si une politique proactive doit être menée en la matière (à l'instar, par exemples, de la Grande-Bretagne ou, en dehors de l'Union européenne, des Etats-Unis où la publication des honoraires liés au contrôle des comptes est imposée depuis quelques années) ou s'il convient d'attendre la transposition des modifications de la huitième directive européenne actuellement en cours de discussion au niveau européen.

Si la première option devait être suivie, la première catégorie d'honoraires (actuellement en gris) reprise dans le tableau annexé au présent avis devrait assurer la transparence voulue en matière de publicité de l'information.

Si cette deuxième option devait être suivie, il convient de souligner que les lois et textes réglementaires belges ne donneraient pas l'assurance que les différentes dispositions contenues dans la recommandation européenne soient respectées en tous points par toutes les sociétés. Ce ne serait dès lors que dans la mesure où les sociétés décideraient, sur une base volontaire, de fournir des informations complémentaires que la recommandation européenne du 16 mai 2002 serait, le cas échéant, respectée en tous points.

1. «Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux», Recommandation de la Commission du 16 mai 2002, JOCE n° L 191 du 19 juillet 2002, pp. 22-57 (en particulier le paragraphe 5 de la partie A de la recommandation).

2. Résolution du 21 novembre 2002 du Parlement européen sur les règles de surveillance prudentielle dans l'Union européenne, 2002/2061 (INI), JOUE du 29 janvier 2004, C 25 E, pp. 394-401 (en particulier le paragraphe 41 de la résolution).

3. Huitième directive du Conseil du 10 avril 1984, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (84/253/CEE), JOCE n° L 126 du 12 mai 1984, p. 20 et suivantes.

4. Date d'entrée en vigueur de l'arrêté royal

e l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait d'adapter l'article 2 de l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis de manière à éviter tout effet

rétroactif sur un exercice comptable clôturé, voire arrêté et définitivement approuvé en date de publication de l'arrêté royal au Moniteur belge.

Annexe

Montant des honoraires	versés par la société			versés par une entité belge contrôlée			versés par une entité étrangère contrôlée		
	au C	à la S	Au G	au C	à la S	au G	au C	à la S	au G
Objet									
<i>Contrôle des comptes</i> (*)									
Missions pour le conseil d'entreprise									
Autres missions légales									
Autres missions complémentaires ou exceptionnelles :									
• Conseils en matière fiscale									
• Evaluations (constituant un élément non significatif des comptes annuels) d'éléments repris dans les comptes de la société contrôlée									
• Conseils en matière sociale									
• Conseils dans le cadre de restructurations									
• Conseils en matière environnementale									
• Certification de la qualité de l'information reprise sur les sites internet de sociétés									
• Autres missions (significatives) extérieures à la mission de contrôle légal (à ventiler)									
-									
-									
• Autres missions (non significatives) extérieures à la mission de contrôle légal									

au C: au commissaire

à la S: à la société (personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, d'office, dans des liens de collaboration)

au G: au groupe (sociétés ou les personnes liées au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés)

(*) Dans la mesure où il devait être décidé d'adapter le Code des sociétés en vue de respecter les dispositions contenues dans la recommandation européenne du 16 mai 2002. Voir à ce propos le point 3 du présent avis.

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

**Avis du 1^{er} avril 2004 relatif à une proposition de réforme de
la loi du 2 août 2002, dite de «Corporate governance»**

annexe III

Le Parlement a adopté, dans le cadre de la législature précédente et sur proposition du Gouvernement, une loi visant à renforcer fondamentalement les règles d'indépendance du réviseur d'entreprises lorsqu'il exerce une mission de contrôle légal des comptes.

Dans ce cadre, la loi du 2 août 2002, dite de «Corporate governance», ainsi que deux arrêtés royaux du 4 avril 2003 ont été adoptés. On relèvera, à titre principal :

- l'introduction d'une période de viduité de 2 ans pour le réviseur d'entreprises qui souhaite quitter la profession ;
- l'interdiction formelle pour le réviseur d'entreprises, mais également pour les personnes de son «orbite», d'exercer différentes catégories de missions dans les entreprises (ou dans les groupes) dans lesquelles (lesquels) un réviseur d'entreprises est chargé du contrôle des comptes ;
- la clarification des règles en matière de divulgation du montant des honoraires complémentaires perçus par le commissaire et par les personnes de son «orbite» dans les entreprises (ou dans les groupes) dans lequel(le)s un réviseur d'entreprises est chargé du contrôle des comptes. Un avant-projet d'arrêté royal relatif à la ventilation des honoraires complémentaires dans le rapport de gestion a été transmis au Conseil supérieur en vue d'un avis. Celui-ci a été rendu le 1^{er} mars 2004 et a été transmis à la Ministre de l'Economie et à la Ministre de la Justice.

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

Dans cette perspective et conformément aux missions que le législateur lui a attribuées, depuis 1985, le Conseil supérieur a été amené à jouer un rôle proactif dans le cadre de l'adoption de ces différentes dispositions.

Le Président et le Vice-Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ont souhaité rencontrer les membres du Conseil supérieur en vue de leur exposer des mesures visant à adapter les règles en matière de «Corporate governance» adoptées récemment. A la suite de cette rencontre du 19 mars 2004, les membres du Conseil supérieur ont examiné les propositions transmises par les représentants de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises au Cabinet de la Ministre de l'Economie en janvier 2004.

Le Conseil supérieur souhaite, tout d'abord, attirer l'attention sur le fait que la révision de la loi dite de «Corporate governance» proposée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est introduite dans un contexte difficile. Outre le fait que de nombreux scandales financiers mettant en cause l'indépendance des auditeurs

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

externes défrayer la chronique depuis près de trois ans, il convient de souligner qu'il n'est pas encore possible, à ce jour, de mesurer tous les effets de la loi dite de «Corporate governance» adoptée par le Parlement en 2002. En effet, une partie des dispositions contenues dans la loi précitée n'entraîneront d'effets pour les réviseurs d'entreprises que dans le cadre du renouvellement de leur mandat, d'une durée de trois ans.

Eu égard à l'importance du débat pour les différentes composantes de la vie économique belge et au manque de sécurité juridique découlant de certaines dispositions introduites par la loi «Corporate governance», les membres du Conseil supérieur ont néanmoins souhaité émettre d'initiative un avis adopté à l'unanimité. Cet avis est présenté ci-après en six points.

De l'avis du Conseil supérieur, une modification des dispositions adoptées en 2002 en matière de «Corporate governance» ne peut à ce stade être envisagée que dans la mesure où les adaptations visent à assurer une meilleure transparence et à accroître la sécurité juridique en la matière. L'avis du Conseil supérieur s'inscrit dans cette perspective.

Dans le strict respect des compétences du Conseil supérieur, ses membres estiment que la portée des dispositions proposées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ne sont pas facilement compréhensibles. Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, que les dispositions qui sont appelées à être adoptées soient lisibles et compréhensibles. Cet effort devrait contribuer à accroître la sécurité juridique en la matière.

Par ailleurs, le Conseil supérieur souhaite souligner l'importance du débat qui est mené actuellement au niveau européen dans le cadre de la révision de la huitième directive européenne en matière de droit des sociétés, dont le projet a été diffusé le 15 mars 2004. Cette réforme vise à adopter une approche commune pour les différents Etats membres de l'Union européenne assurant un encadrement adéquat des composantes de la vie économique des entreprises et de leurs contrôleurs.

Dans cette perspective, il conviendra d'examiner à court ou à moyen terme les adaptations qui seront nécessaires dans notre cadre législatif et réglementaire belge à l'aune des décisions qui seront prises au niveau européen d'ici 2005.

1. Champ d'application des entités à prendre en considération pour déterminer les règles d'indépendance du commissaire et des personnes de son «orbite» - Article 133, § 8 du Code des sociétés

Dans sa proposition d'amendement de la loi du 2 août 2002, dite de «Corporate governance», le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose d'adapter le champ d'application des entités à prendre en considération pour déterminer les règles d'indépendance du commissaire et des personnes de son «orbite» lorsque des missions complémentaires au contrôle des comptes sont effectuées, par lui-même ou par des membres de son «orbite» dans l'entité contrôlée ou dans une entité du groupe dont relève l'entité contrôlée.

L'annexe 1 du présent avis schématise les exigences actuelles en la matière de l'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés, les propositions formulées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en la matière ainsi que la position prise par le Conseil supérieur dans le présent avis. Ce schéma utilise l'expression «Cabinet X» et «Cabinet Y»¹.

Le Conseil supérieur tient, tout d'abord, à souligner la difficulté de compréhension du texte du paragraphe 8 proposé par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. La complexité du texte et de la règle sous-jacente ne permet pas d'assurer, de l'avis du Conseil supérieur, la sécurité juridique voulue en la matière.

De l'avis du Conseil supérieur, la proposition de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peut, en partie, être jugée fondée. Cette proposition consiste à restreindre la portée de la disposition pour ce qui concerne les sociétés sœurs et nièces du groupe de l'entité contrôlée dans la mesure où la société mère est contrôlée par un auditeur ne relevant pas de l'«orbite» de l'auditeur chargé du contrôle

1. Par «Cabinet», il faut entendre, à l'instar de la définition reprise sous l'alinéa 5 actuel de l'article 133 du Code des sociétés, le réviseur d'entreprises chargé du contrôle de l'entité ou du groupe mais également toutes les personnes avec lesquelles il a conclu un contrat de travail, avec lesquelles il se trouve sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration ou les sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés, que ce soit au niveau national ou international.

des comptes de l'entité concernée. Les « sociétés sœurs et nièces » visées sont les sociétés –belges ou étrangères– dépendant d'une même société mère, pour autant qu'aucun lien direct n'existe entre ces entités. Plus précisément, il convient de souligner qu'il n'est pas exclu que des difficultés¹ surviennent en matière de collecte de l'information dans la partie « latérale » du groupe (les entités « sœurs » et « nièces ») et partant que la sécurité juridique n'est pas complètement assurée. **Par contre, de l'avis du Conseil supérieur, il n'est pas justifié d'adapter la situation relative aux filiales de l'entité contrôlée** (les entités dépendant directement ou indirectement de l'entité contrôlée) **pour lesquelles l'obtention de l'information nécessaire ne peut en aucune circonstance être problématique.**

Par ailleurs, de l'avis du Conseil supérieur, lorsque la société mère (belge) est contrôlée par le même cabinet d'audit que l'entité contrôlée, cela ne devrait poser aucun problème organisationnel de collecte fiable de l'information dans les entités sœurs et nièces. Le Conseil supérieur propose dès lors de ne pas assouplir les règles contenues actuellement dans le Code des sociétés dans le cas où la société mère est contrôlée par le même cabinet d'audit que l'entité contrôlée.

Le Conseil supérieur estime que cette position intermédiaire (supprimer les liens latéraux lorsque la société mère est contrôlée par un cabinet ne relevant pas de l'« orbite » de l'auditeur chargé du contrôle de l'entité, mais maintenir, dans tous les cas, les liens verticaux) devrait rencontrer les difficultés soulevées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans la mise en œuvre effective des dispositions introduites par la loi « Corporate governance » tout en conciliant les exigences en matière de transparence de l'information financière et en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle des comptes avec la réalité des groupes internationaux.

1. En effet, dans la mesure où la société mère est contrôlée par un auditeur ne relevant pas de l'« orbite » de l'auditeur chargé du contrôle de l'entité concernée, ce dernier n'est pas toujours en mesure de maîtriser les éventuelles missions complémentaires que la société mère pourrait requérir des filiales ne relevant pas du groupe de l'entité concernée (ses entités sœurs et nièces). Dans certains cas, les dispositions introduites par la loi « Corporate governance » pourraient contraindre le commissaire à démissionner en raison de demandes de missions complémentaires, formulées par la maison mère, à des personnes de l'« orbite » du commissaire.

2. Suppression de l'effet rétroactif si la règle de « one to one » est respectée - article 133, § 9, alinéa 2 (point a) du Code des sociétés

L'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés porte sur les prestations effectuées par le réviseur d'entreprises (ou par une personne de son « orbite ») dans les deux ans qui précèdent sa nomination pour un mandat du commissaire aux comptes. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose un nouveau paragraphe 9 visant à ajouter une première situation dans laquelle l'actuel alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés n'est pas applicable.

Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il n'avait pas été appelé à donner un avis quant à la pertinence de cette règle dans la mesure où le principe de l'effet rétroactif a été ajouté par le biais d'amendements au Sénat.

De l'avis du Conseil supérieur, la requête de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises visant à supprimer l'effet rétroactif peut, dans une certaine mesure, être considérée comme fondée.

Même si la requête de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est en partie fondée, le Conseil supérieur estime qu'à tout le moins une exception doit être maintenue, en l'occurrence en cas de tenue de la comptabilité. En effet, de l'avis du Conseil supérieur, l'exercice d'une mission de contrôle des comptes dans une société dans laquelle le réviseur d'entreprises ou toute autre personne relevant de son « orbite » a tenu, durant les deux dernières années, la comptabilité consisterait ni plus ni moins en un « auto-contrôle », risquant de mettre en péril l'indépendance du commissaire dès l'acceptation du mandat.

Cette solution devrait permettre, de l'avis du Conseil supérieur, d'appréhender la réalité sans supprimer complètement la portée du principe contenu dans la disposition légale en la matière.

3. Ajout d'une règle de minimis - article 133, § 9, alinéa 2 (point b) du Code des sociétés

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises propose d'ajouter une seconde situation (visée au point b) sous l'alinéa 2 du paragraphe 9 de l'article 133 du Code des sociétés) dans laquelle l'actuel alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés n'est pas applicable. Cette disposition de l'alinéa 2 du paragraphe 9 proposée vise le cas où le total des prestations complémentaires effectuées par le reviseur d'entreprises (ou par une personne de son «orbite») ne dépasse pas 5 % des honoraires relatifs au contrôle des comptes.

Le Conseil supérieur comprend le souci du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises d'assurer la sécurité juridique en insérant une telle règle de minimis. Il tient toutefois à rappeler que la recommandation européenne du 16 mai 2002 n'introduit pas une règle de minimis applicable à l'ensemble des sociétés (voir à ce propos l'annexe 4 du présent avis), à l'instar de ce qui est proposé par le Conseil de l'IRE. En effet, aucune règle de minimis pour l'ensemble des prestations complémentaires autorisée n'est prévue dans cette recommandation européenne, que ce soit pour les «entreprises présentant un intérêt public»¹ ou pour les autres.

L'extension de l'application d'une règle de minimis à l'ensemble des sociétés belges tenues de nommer un commissaire impliquerait le non-respect d'une partie des dispositions contenues dans la recommandation européenne en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes. Le Conseil supérieur attire également l'attention sur le fait qu'au niveau européen des discussions visant à adopter une directive appelée à remplacer la huitième directive européenne en matière de droit des sociétés (texte rendu public le 15 mars 2004) sont menées actuellement.

1. Par «Entités présentant un intérêt public», la recommandation européenne du 16 mai 2002 entend les «entités qui présentent un intérêt public notable en raison de leur domaine d'activité, de leur taille, de leurs effectifs ou dont le statut juridique fait qu'elles possèdent un large éventail d'actionnaires. On citera notamment les établissements de crédit, compagnies d'assurance, entreprises d'investissement, OPCVM, fonds de pension et sociétés cotées en bourse».

2. Ce schéma utilise l'expression «Cabinet X» et «Cabinet Y», défini ci-avant sous le premier point du présent avis.

4. Honoraires complémentaires – article 134 du Code des sociétés

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises propose également d'adapter le champ d'application des entités dont la publication des honoraires complémentaires, et partant leur ventilation, est requise par l'article 134 du Code des sociétés.

L'annexe 2 du présent avis schématise les exigences actuelles en matière de mention d'honoraires complémentaires dans le rapport de gestion, les propositions formulées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en la matière ainsi que la position prise par le Conseil supérieur dans le présent avis².

Le Conseil supérieur tient à souligner que cette disposition n'a pas fait l'objet de modifications en 2002 quant au champ d'application des entités dont la publication des honoraires complémentaires est requise. En effet, seule la ventilation de ces honoraires complémentaires a fait l'objet de précisions dans la loi du 2 août 2002, dite de «Corporate governance».

Le Conseil supérieur estime dès lors qu'il n'est pas souhaitable de suivre les propositions du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en la matière.

Ceci n'empêche pas, dans une approche *de lege ferenda*, que le Conseil supérieur estime souhaitable qu'un lien soit établi entre les entités visées par les dispositions contenues dans l'actuel alinéa 5 de l'article 133 du Code des sociétés (règle de calcul du «one to one» - voir annexe 3 du présent avis) et les entités dont il convient de ventiler les honoraires complémentaires (article 134, § 4 du Code des sociétés). Cette unicité quant aux entités prises en considération permettrait un calcul transparent de la règle «one to one» et assurerait une meilleure sécurité juridique.

Les membres du Conseil supérieur tiennent également à souligner, dans cette perspective, l'importance que revêt l'adoption par le Roi de l'arrêté royal relatif à la ventilation des honoraires complémentaires à mentionner dans le rapport de gestion, à propos duquel le Conseil supérieur a rendu un avis le 1^{er} mars 2004.

5. Dérogation aux dispositions du § 5 de l'article 133 du Code des sociétés par la création d'un comité d'audit – Article 133, § 6 du Code des sociétés

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises propose de modifier l'actuel alinéa 6 de l'article 133 du Code des sociétés quant au statut du comité d'audit pouvant entrer en ligne de compte pour déroger aux dispositions du paragraphe 5 de l'article 133 du Code des sociétés.

De l'avis du Conseil supérieur, il est prématuré de prendre position dans un débat qui est en cours de discussion au niveau européen. En effet, la proposition de modification de la huitième directive européenne en matière de droit des sociétés rendue publique le 15 mars 2004 prévoit, en son article 39, des dispositions quant aux caractéristiques et aux compétences d'un comité d'audit dans le cadre de l'indépendance du contrôleur des comptes.

6. Calcul de la règle du «one to one» sur une période de 3 ans ou d'1 an – Article 133, § 7, alinéa 2 du Code des sociétés

En ce qui concerne le champ d'application à prendre en considération pour déterminer l'ampleur des missions «non audit» (non interdites) pouvant être effectuées par l'auditeur chargé du contrôle des comptes dans l'entité contrôlée ou dans celles relevant du groupe, que ce soit par l'auditeur externe ou par les personnes de son «orbite», la règle «one to one» définie sous l'actuel alinéa 5 de l'article 133 du Code des sociétés ne semble pas poser de problème.

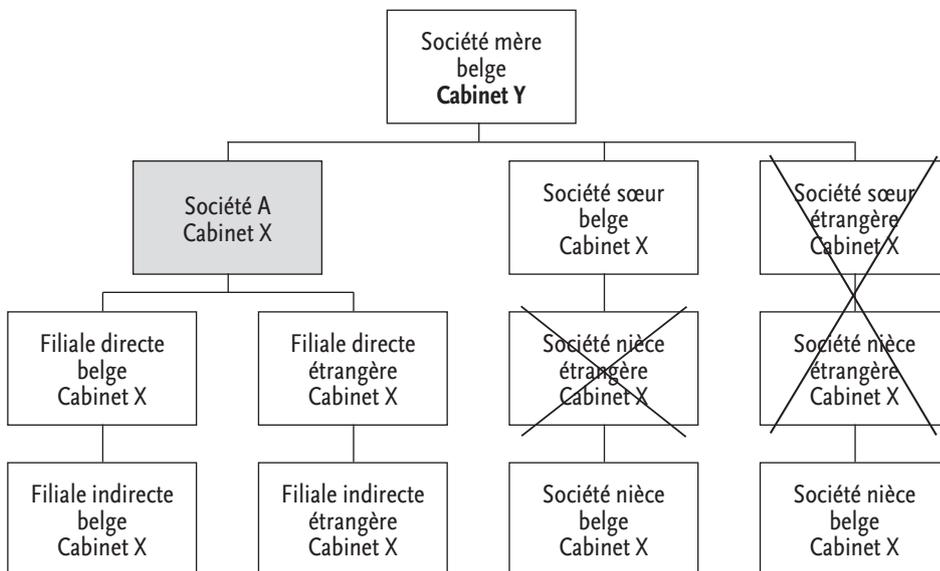
L'annexe 3 du présent avis schématise les exigences actuelles en la matière de l'actuel alinéa 5 de l'article 133 du Code des sociétés, les propositions formulées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en la matière ainsi que la position prise par le Conseil supérieur dans le présent avis¹.

On relèvera par contre que la proposition d'amendement du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises introduit une précision relative au mode de calcul de la règle de «one to one» en préconisant un calcul sur la période totale du mandat, en l'occurrence 3 ans.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, la sécurité juridique et la transparence des pratiques sont essentielles pour assurer une application correcte de cette disposition légale. Ils estiment dès lors que le calcul sur une période d'un an, à l'instar de l'information en matière d'honoraires complémentaires publiée annuellement dans le rapport de gestion, assure à la fois une meilleure transparence et une sécurité juridique accrue.

1. Ce schéma utilise l'expression «Cabinet X» et «Cabinet Y», défini ci-avant sous le premier point du présent avis.

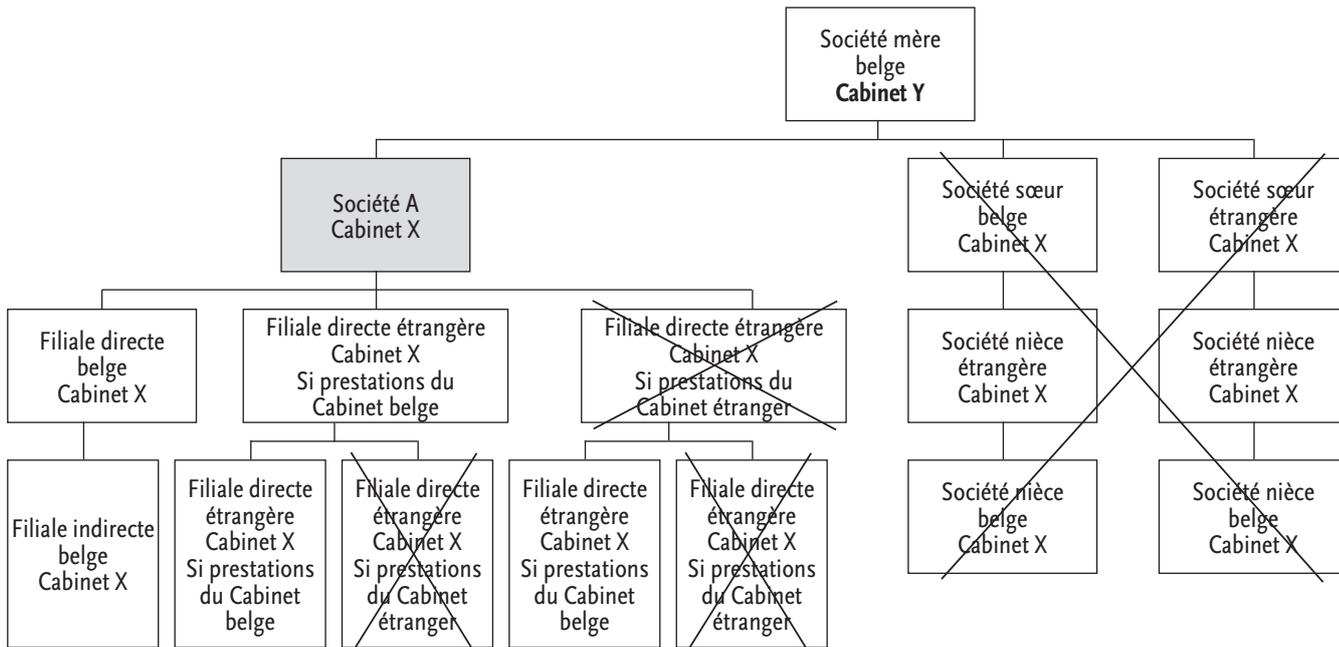
Annexe 1 Article 133, alinea 8 Code des sociétés
Champ d'application - Indépendance - Actuellement



Hypothèse: les cabinets* X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

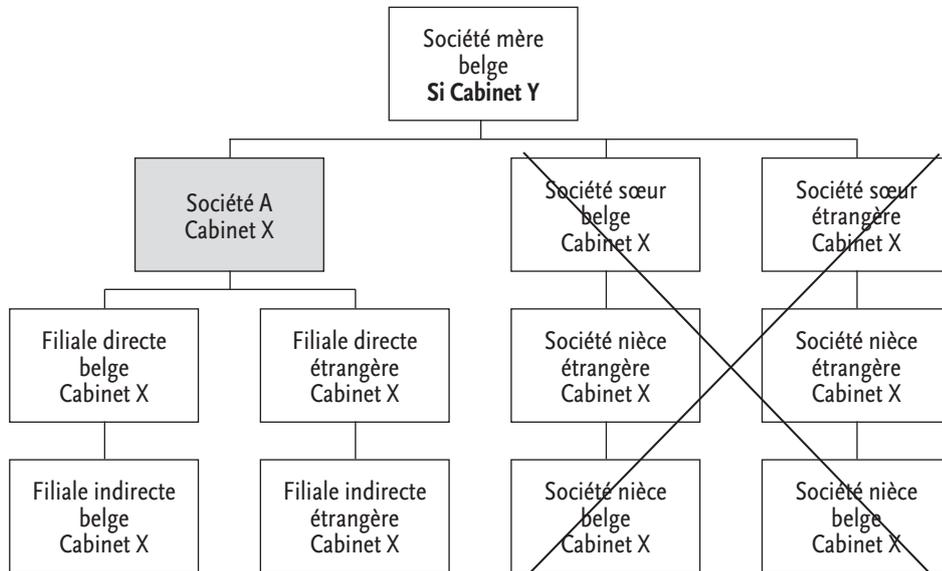
* Cabinet au sens du reviseur et son réseau, tel que défini à l'alinéa 5 de l'article 133 du Code des Sociétés.

Champ d'application - Indépendance - Proposition IRE



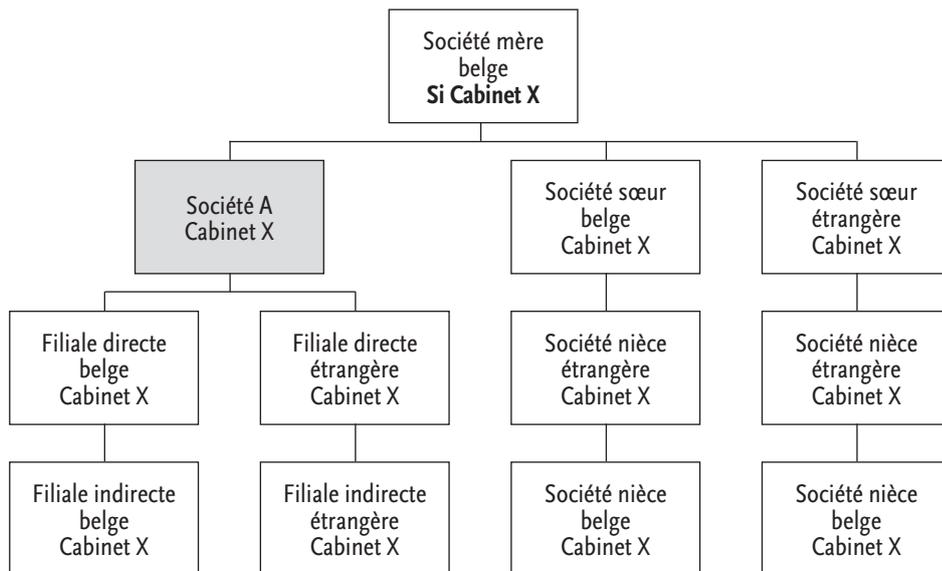
Hypothèse: les cabinets X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

Champ d'application - Indépendance - Avis du Conseil supérieur

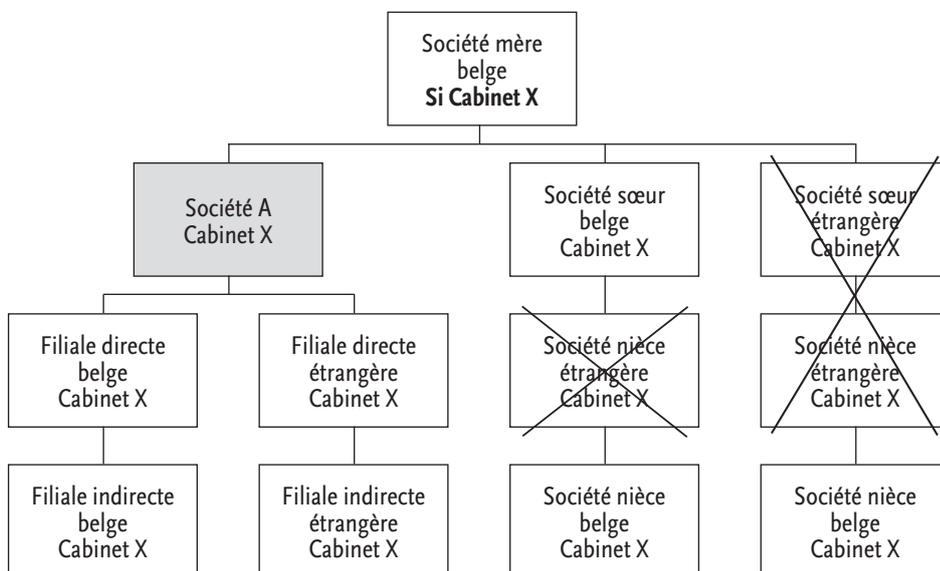


Hypothèse: les cabinets X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

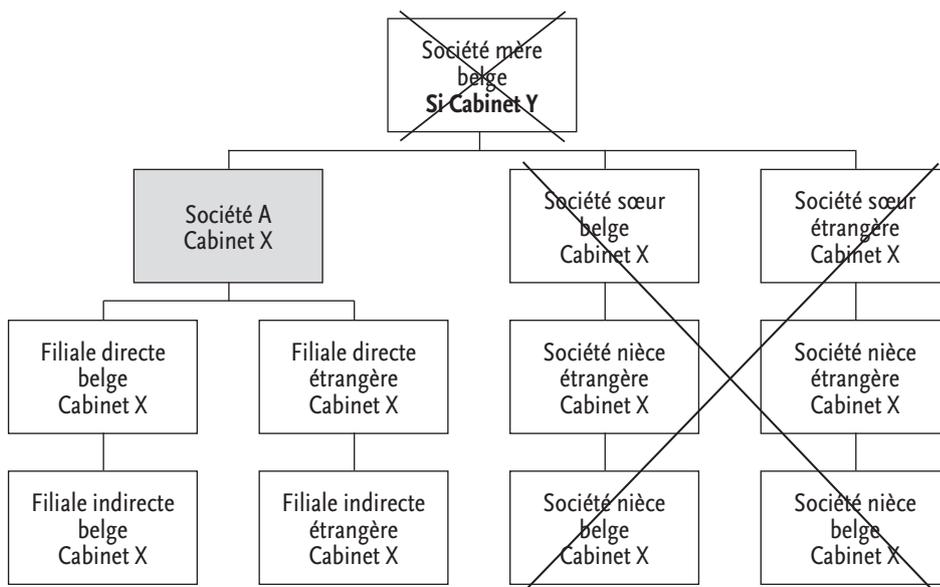
Champ d'application - Indépendance - Avis du Conseil supérieur



Annexe 2 Article 134, § 4 Code des sociétés
Honoraires complémentaires - Situation actuelle

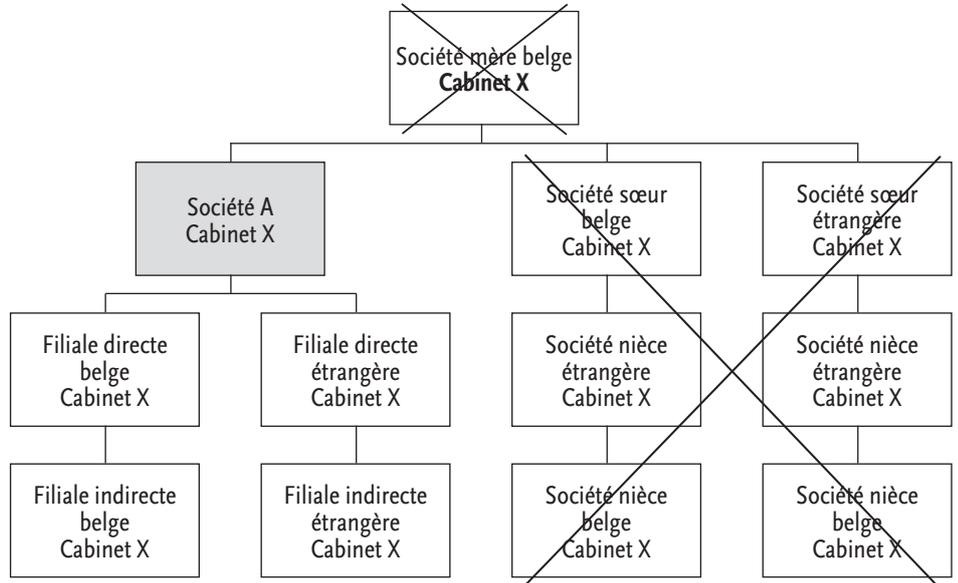


Honoraires complémentaires - Situation actuelle

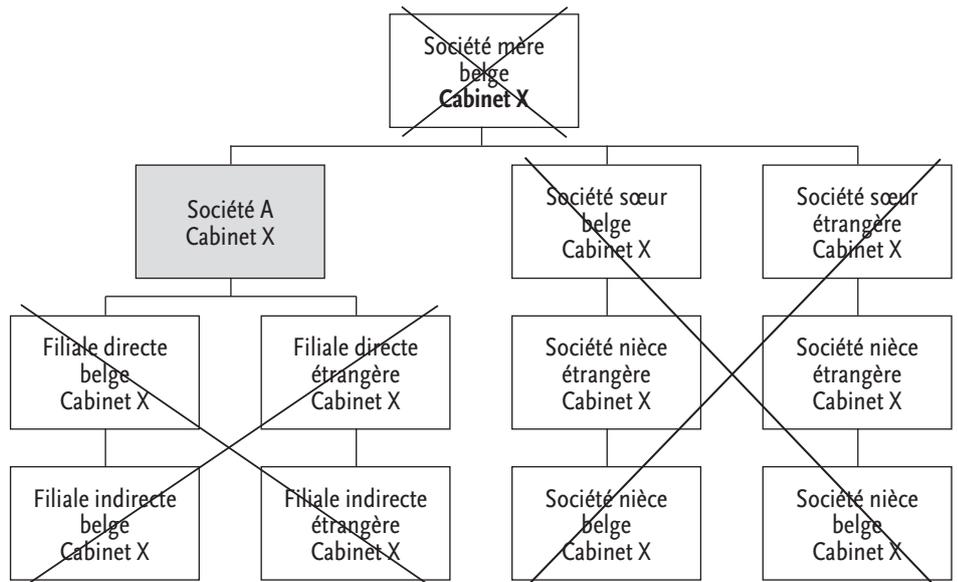


Hypothèse : les cabinets X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

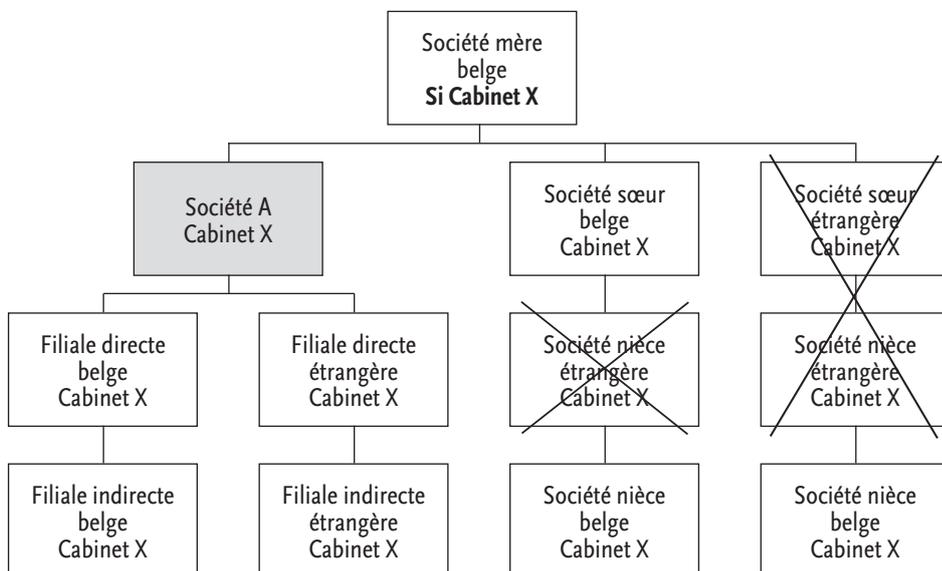
Honoraires complémentaires - Proposition IRE
Cas de la société A tenue de consolider



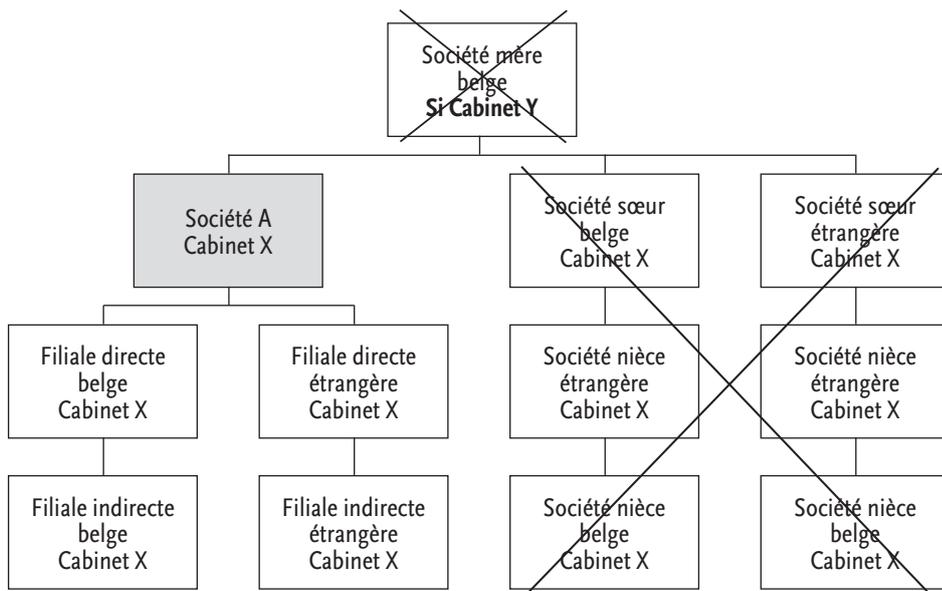
Honoraires complémentaires - Proposition IRE
Cas de la société A non tenue de consolider



Honoraires complémentaires - Avis du Conseil Supérieur

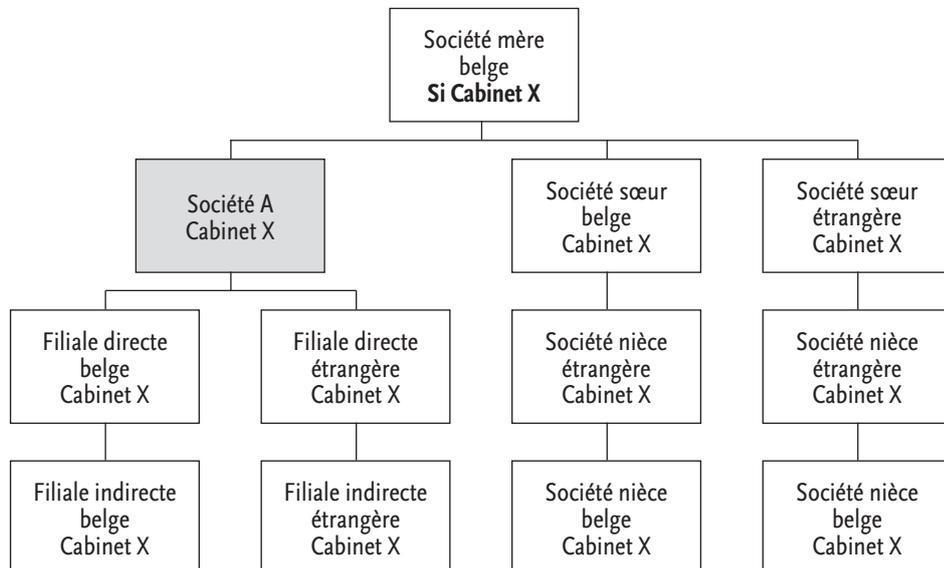


Honoraires complémentaires - Avis du Conseil Supérieur

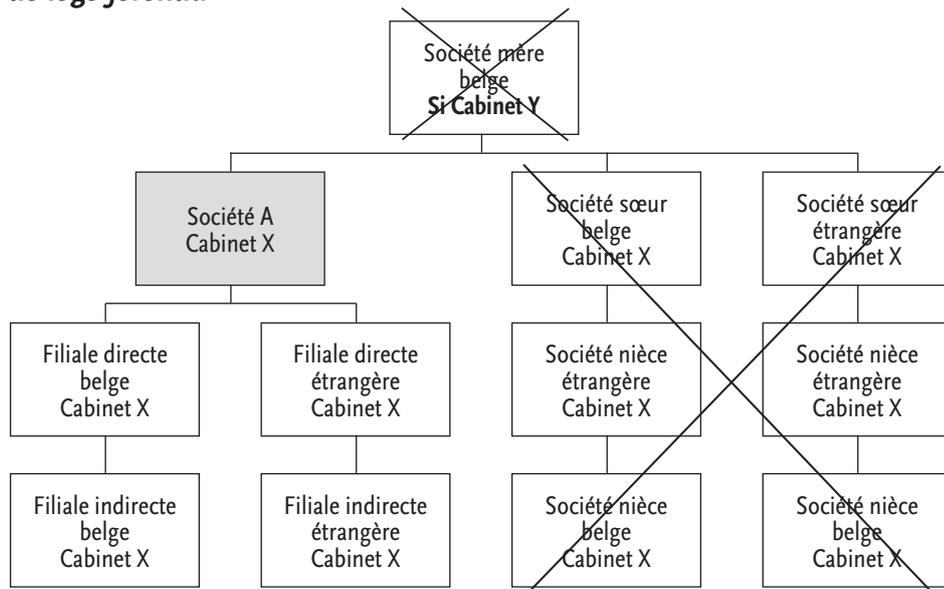


Hypothèse: les cabinets X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

**Honoraires complémentaires - Avis du Conseil Supérieur -
de lege ferenda**

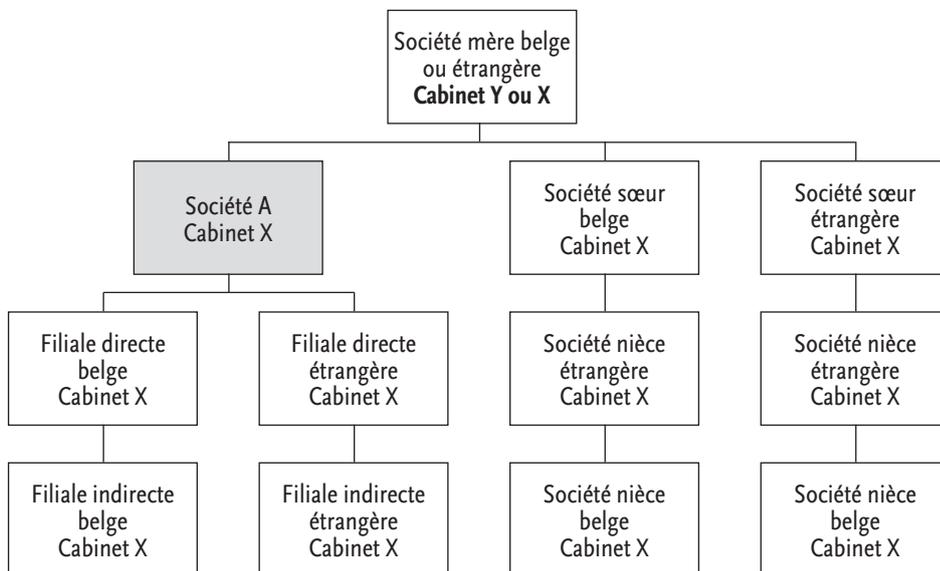


**Honoraires complémentaires - Avis du Conseil Supérieur -
de lege ferenda**



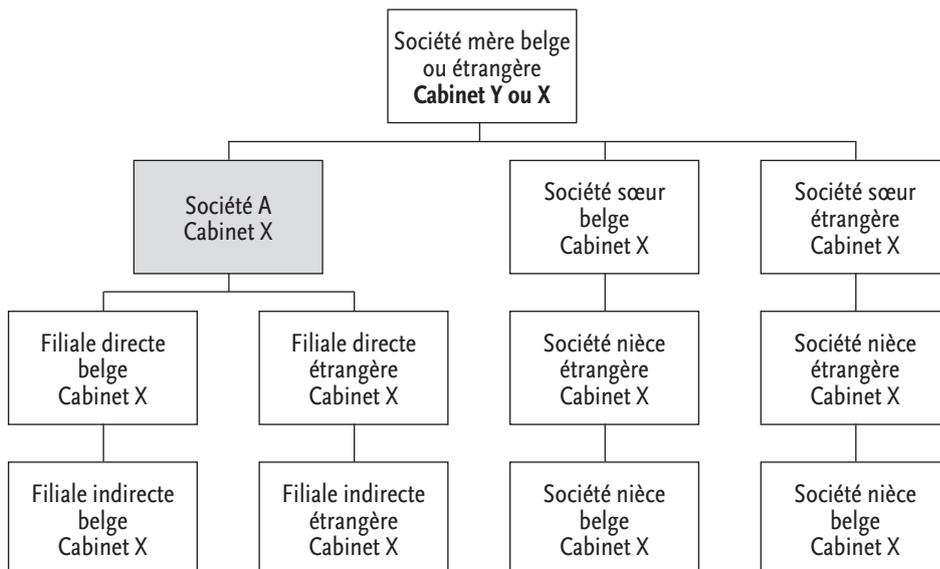
Hypothèse: les cabinets X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

Annexe 3 Article 133, alinea 5 Code des sociétés Champ d'application - One to one - Actuellement

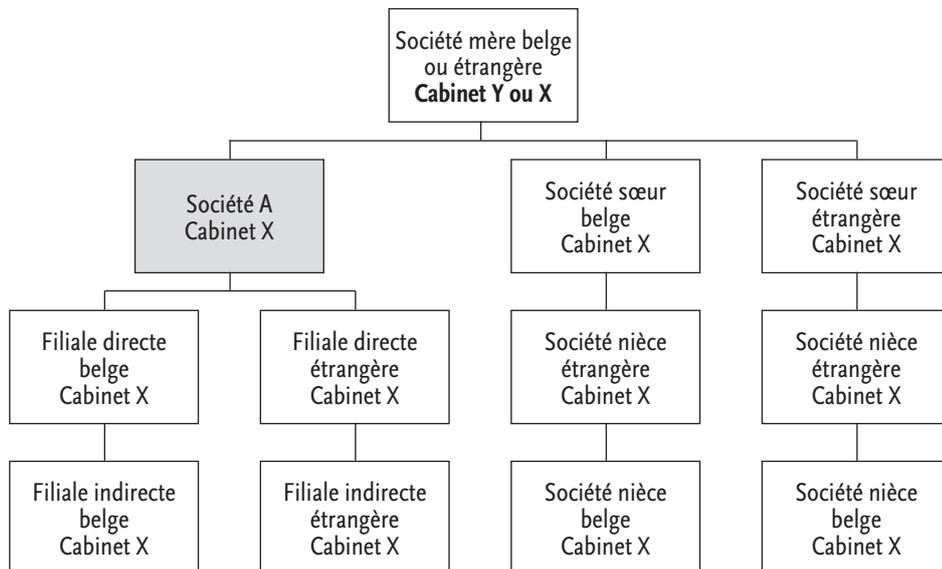


Hypothèse: les cabinets X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

Champ d'application - One to one - Proposition IRE



Hypothèse: les cabinets X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

Champ d'application - One to one - Avis du Conseil supérieur

Hypothèse : les cabinets X et Y sont indépendants l'un de l'autre.

Annexe 4 Synthèse schématique des règles de minimis existant dans la recommandation européenne du 16 mai 2002

		Interdiction totale pour toutes les entreprises	Minimis pour les seules entreprises ne présentant pas d'intérêt public	Minimis sous conditions
Prise de décision et intervention dans le processus décisionnel	7.1.	X		
Etablissement de la comptabilité et des états financiers	7.2.1.		X (à condition que cela se limite à une assistance de nature technique ou mécanique ou s'il s'agit d'un conseil purement informatif)	
Conception et mise en œuvre des systèmes technologiques d'information financière	7.2.2.			X (voir les conditions reprises sous l'alinéa 2 du paragraphe 7.2.2.)
Services d'évaluation	7.2.3.			X (si pas importance significative)
Participation à l'audit interne du client	7.2.4.			X (voir les conditions reprises sous l'alinéa 2 du paragraphe 7.2.4.)
Actions pour le compte du client dans le cadre de la résolution des litiges	7.2.5.			X (si pas importance significative)
Recrutement des dirigeants	7.2.6	X (décision quant au choix de la personne à recruter)	X (en ce qui concerne la fourniture d'une simple liste)	X (si mesures de sauvegarde appropriées permettant d'atténuer le risque de perte d'indépendance)

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Avis du 15 juin 2004 relatif aux règles de formation permanente adoptées par le Conseil national de l'IPCF pour l'année civile 2004

annexe IV

Le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés a transmis, le 17 février 2004, des dispositions adoptées en matière de formation permanente des comptables(-fiscalistes) agréés pour l'année civile 2004.

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

Le Conseil supérieur tient à souligner que, conformément aux dispositions contenues dans l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, dans la mesure où la norme soumise pour avis, porte sur une matière se rapportant à plus d'une qualité (comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés), il ne peut pas être dérogé, par le Conseil de l'IPCF, au présent avis.

Dans son avis, le Conseil supérieur formule un certain nombre de remarques visant à harmoniser les pratiques au sein des différentes composantes des professions économiques, tout en prenant en considération les éventuelles spécificités liées à certaines composantes.

1. Cadre légal et réglementaire

Les règles fondamentales relatives aux membres de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés sont consignées dans deux lois :

- la loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services (*Moniteur belge*, 27 mars 1976) et
- la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (*Moniteur belge*, 11 mai 1999, 2^{ème} édition).

aux professions comptables et fiscales, « l'Institut professionnel a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables d'exercer les activités visées à l'article 49, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle. L'Institut professionnel veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres ».

Il ressort par ailleurs de la loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des

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

Conformément aux dispositions de l'article 44 de la loi du 22 avril 1999 relative

professions intellectuelles prestataires de services que les missions en matière de formation permanente sont confiées, d'une part, au Conseil national et, d'autre part, aux Chambres exécutives :

- « **le Conseil national** peut détailler, adapter ou compléter les règles de déontologie comme fixées en vertu de l'article 2 de la présente loi, et établit le règlement de stage. Les règles de déontologie et le règlement de stage n'ont force obligatoire qu'après leur approbation par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres » (article 7, paragraphe 1^{er}, l'alinéa 1^{er}).
« **Le Conseil national** a en outre pour missions :
 1. de veiller au respect des conditions d'accès à la profession et de dénoncer à l'autorité judiciaire toute infraction aux lois et règlements protégeant le titre professionnel et organisant la profession,
 2. de fixer les conditions d'admission des membres à l'honorariat,
 3. l'établissement et la mise à jour de la liste des maîtres de stage, qui ont pour mission de conseiller et d'assister les stagiaires et d'établir un rapport d'évaluation;
 4. **prendre des mesures relatives au perfectionnement professionnel et à la formation des membres** » (article 7, paragraphe 1^{er}, l'alinéa 3).
- « **Les chambres** ont pour mission :
 - 1° de dresser et de tenir à jour le tableau des titulaires, la liste des stagiaires et le tableau des personnes admises à l'honorariat,
 - 2° d'autoriser l'exercice occasionnel de la profession par des personnes établies à l'étranger, conformément aux dispositions du Traité de Rome et des directives prises en exécution de celui-ci, ou en fonction d'un traité en réciprocité, et ce pour autant que l'intéressé réponde aux conditions d'exercice de la profession prévues dans le pays de son principal établissement; les bénéficiaires de l'autorisation doivent se soumettre aux règles de déontologie mentionnées à l'article 7, § 1.
 - 3° de veiller à l'application du règlement de stage et des règles de la déontologie et de statuer en matière disciplinaire à l'égard des titulaires, des stagiaires et des personnes autorisées à exercer la profession à titre occasionnel,

4° d'arbitrer en dernier ressort, à la demande conjointe des intéressés, les litiges relatifs aux honoraires réclamés par un prestataire de services à son client et de donner leur avis sur le mode de fixation des honoraires, à la demande des cours et tribunaux ou en cas de contestation entre personnes inscrites au tableau ou sur la liste des stagiaires » (article 8, § 1^{er}).

Par ailleurs, en ce qui concerne le rôle à jouer en matière de formation permanente des comptables-fiscalistes agréés, d'une part, par le Conseil national et, d'autre part, par les Chambres exécutives, l'article 15 de l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du code de déontologie de l'Institut professionnel des comptables (*Moniteur belge*, 12 juin 1998) donne les précisions complémentaires suivantes.

« Le comptable IPC consacrera l'attention nécessaire à sa formation professionnelle. Le **Conseil** détermine le nombre minimum d'heures qui doit lui être consacrée chaque année et peut également indiquer des sujets à y intégrer.

Les membres de l'Institut sont informés du nombre d'heures et des sujets pour autant qu'ils aient été déterminés.

A la demande de la **Chambre**, le comptable IPC devra fournir les preuves nécessaires quant aux sujets et au temps qu'il aura consacré à sa formation professionnelle.

Tout comptable IPC, qui interrompt son activité professionnelle de comptable indépendant et qui a demandé à la **Chambre** sa suppression temporaire du tableau des titulaires de la profession, doit suivre en-dehors l'année suivant sa réinscription au tableau une formation de remise à niveau déterminée par le Conseil pour autant que la démission ait duré plus de douze mois. Le nombre d'heures de remise à niveau est pris en considération dans le cadre de la preuve à fournir quant à l'obligation annuelle de formation professionnelle.

Le comptable IPC qui, durant la période de sa démission temporaire, a consacré le temps et les sujets déterminés par le Conseil à sa formation professionnelle, n'est pas obligé de suivre la formation de remise à niveau à l'occasion de sa réinscription ».

2. Existence d'une norme professionnelle en matière de formation permanente

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales confie à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés la mission de veiller à la formation permanente de ses membres.

La loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services et l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du code de déontologie de l'Institut professionnel des comptables fixent les rôles respectifs du Conseil national et des Chambres exécutives.

Le Conseil supérieur s'étonne de l'adoption *sur une base annuelle* des dispositions applicables en matière de formation permanente. **De l'avis des membres du Conseil supérieur, l'adoption d'une véritable norme professionnelle en matière de formation permanente permettrait d'accroître la sécurité juridique des comptables(-fiscalistes) agréés.** Cette norme professionnelle pourrait être complétée, sur une base annuelle, dans la mesure où il s'avérerait que certains éléments à prendre en considération seraient spécifiques d'une année à l'autre.

En adoptant une norme professionnelle en la matière (au lieu d'un simple « rapport » annuel), l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés disposerait d'un texte normatif comparable à ceux adoptés par les deux autres Instituts, à savoir :

- norme relative à la formation permanente, adoptée par le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux le 7 septembre 1998 (dont

une nouvelle mouture vient d'être transmise au Conseil supérieur pour avis) ;

- norme sur la formation permanente, adoptée par le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises le 5 juillet 1991.

Dans son avis, le Conseil supérieur formule un certain nombre de remarques visant à harmoniser les pratiques au sein des différentes composantes des professions économiques, tout en prenant en considération les éventuelles spécificités liées à certaines composantes.

Le Conseil supérieur attire l'attention du Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés sur l'importance qu'il accorde à l'harmonisation des pratiques au sein des différentes composantes des professions économiques. Eu égard à l'adoption par l'IFAC, en mai 2004, de règles contraignantes en matière de formation permanente et bien que l'IPCF n'est pas membre de l'IFAC, le Conseil supérieur préconise, par l'intermédiaire du Comité Inter-Instituts, une concertation avec les représentants des deux autres Instituts avant l'adoption définitive d'une telle norme.

Le Conseil supérieur demande dès lors au Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés de transmettre à nouveau le projet de norme en matière de formation permanente après y avoir intégré, d'une part, les remarques formulées par le Conseil supérieur dans le présent avis et, d'autre part, les résultats de cette concertation au sein du Comité Inter-Instituts.

3. Formation permanente requise

Les membres du Conseil supérieur constatent que le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés propose de passer d'un système d'heures de formation permanente à un système de points de formation permanente.

Il convient de relever que cette pratique est innovante au sein des professions économiques, dont les différentes composantes étaient à ce jour soumises à un critère fixé en heures de formation.

De l'avis du Conseil supérieur, le passage à des points de formation permanente, à l'instar des professions juridiques, ne pose en soi pas de problème.

Les membres du Conseil supérieur sont par contre plus réservés quant aux critères retenus par le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés et ce pour deux raisons fondamentales :

- certaines formations donnent proportionnellement droit à un nombre plus élevé de points de formation que d'autres ;
- seules des formations sont susceptibles de servir au calcul des points de formation permanentes.

Le Conseil supérieur n'a pas d'objections à formuler quant à l'examen par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés du contenu des «cours de recyclage, journées d'études et séminaires organisés par des sociétés, ASBL et autres entreprises qui ont pour but direct ou indirect le développement économique de leurs propres activités (but commercial)» de manière à déterminer si une formation peut ou non entrer en ligne de compte pour la formation des comptables(-fiscalistes) agréés.

Par contre, de l'avis des membres du Conseil supérieur, dans la mesure où le

Conseil national devait reconnaître une formation relevant de cette catégorie, il n'existe aucun fondement permettant de déterminer que ces formations ne correspondent qu'à un tiers des points auxquels les autres formations donnent droit. En effet, si une formation est reconnue par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, il n'y a aucune raison qu'une heure de formation corresponde à un nombre différent de points, selon que la formation est organisée par l'IPCF ou par une organisation visée par le point (3) de l'alinéa 1^{er} de l'article 3 du texte soumis pour avis.

D'une manière générale, le Conseil supérieur tient également à souligner que, dans la mesure où seules des formations (au sens premier du terme) entrent en ligne de compte, il n'y a aucune raison objective de passer à des points de formation.

L'emploi de points de formation peut par contre se révéler tout à fait pertinent si d'autres éléments devaient entrer en ligne de compte, tels que la rédaction d'articles ou d'ouvrages relatifs aux matières dans lesquelles le comptable(-fiscaliste) agréé est spécialisé ou l'enseignement de certaines matières ayant un lien direct avec les activités du comptable(-fiscaliste) agréé.

A ce propos, il peut être renvoyé (voir annexe 1 au présent avis) à l'exemple des points de formation dont bénéficient les avocats belges.

Dans la mesure où un élargissement des activités pouvant donner lieu à des heures/points de formation devait être envisagé (à l'instar, par exemple, de ce qui est permis pour les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables ou les conseils fiscaux), il conviendrait cependant, de l'avis du Conseil supérieur, de veiller à ce que la quote-part des formations suivies reste prédominante.

4. Domaines couverts par la formation permanente

l'article 2 précise, à juste titre, que «seules les activités de recyclage ayant un rapport direct avec la pratique professionnelle quotidienne d'un comptable(-fiscaliste) agréé/comptable(-fiscaliste) stagiaire (...) pourront être prises en considération». Dans cette optique, dix domaines sont repris dans la suite dudit article 2.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait, à l'instar de ce qui est préconisé pour les autres professions économi-

ques, de préciser que **les différentes matières doivent être couvertes par la formation permanente**, quitte à restreindre la liste des matières (le droit civil, le droit social et l'économie d'entreprise pouvant, par exemple, être intégrés dans les autres domaines ayant un rapport direct et spécifique avec les activités des comptables(-fiscalistes) agréés (regroupement accompagné d'une ventilation exhaustive des matières couvertes par la rubrique).

5. Durée minimale des formations pouvant entrer en ligne compte

Le Conseil supérieur constate que le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés a introduit un changement majeur dans le texte normatif de ses membres en limitant les formations pouvant entrer en ligne de compte au titre de formation permanente aux formations d'une durée minimale de trois heures.

Dans la mesure où aucune motivation ne figure dans la norme soumise pour avis quant à l'éventuel fondement sous-jacent à la limitation des formations pouvant être considérées comme des éléments de formation permanente aux seules formations d'une durée minimale de 3 heures, le Conseil supérieur estime que la détermination d'une durée minimale de la formation est discriminant, à tout le moins lorsque la limite est fixée à ce niveau.

6. Formations prises en considération

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de s'interroger sur la pertinence des différentes activités reconnues comme pouvant constituer un élément de formation permanente sous l'alinéa 1^{er} de l'article 3 de la norme soumise pour avis.

Le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés a décidé, dans sa norme adoptée le 23 janvier 2004, de conditionner la prise en compte de certaines formations («les cours de recyclage, journées d'études et séminaires

organisés par des sociétés, ASBL et autres entreprises qui ont pour but direct ou indirect le développement économique de leurs propres activités (but commercial)») à un examen préalable par l'IPCF.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de **scinder la deuxième catégorie** en regroupant, d'une part, les «séminaires et journées d'études organisés par les universités et établissements d'enseignement supérieur» et, d'autre part, les «séminaires et journées d'études organisés par les

associations professionnelles reconnus par l'IPCF et qui siègent au sein de la commission consultative des associations professionnelles de l'IPCF dont les séminaires sont publiés dans le «Pacioli» et les professionnels d'information spécialisée qui prodiguent une information dans les matières reprises à l'article 2 de la présente note».

La première branche, à savoir les «séminaires et journées d'études organisés par les universités et établissements d'enseignement supérieur», pourrait logiquement faire l'objet d'un traitement similaire aux séminaires et journées d'études organisées par l'Institut. La seconde branche, à savoir les «séminaires et journées d'études organisés par les associations professionnelles reconnus par l'IPCF et qui siègent au sein de la commission consultative des associations professionnelles de l'IPCF dont les séminaires sont publiés dans le «Pacioli» et les professionnels d'information spécialisée qui prodiguent une information dans les matières reprises à l'article 2 de la présente note », devrait quant à elle logiquement être rattachée au point 3 (actuel) des activités répertoriées dans l'article 3, alinéa 1^{er} de la norme.

A défaut, une discrimination pourrait voir le jour entre différentes formations organisées par des «tiers», autres que ceux relevant du monde de l'enseignement.

Le Conseil supérieur tient également à attirer l'attention sur le fait que deux catégories de formation sont assez proches. Il s'agit, d'une part, des «séminaires et journées d'études organisés par (...) les professionnels d'information spécialisée qui prodiguent une information dans les matières reprises à l'article 2 de la présente note » et, d'autre part, des «cours de recyclage, journées d'études et séminaires organisés par des sociétés, ASBL et autres entreprises qui ont pour but direct ou indirect le développement économique de leurs propres activités (but commercial) ». Il conviendrait de s'interroger s'il n'est pas possible de regrouper ces deux catégories de formation sous un titre générique.

En outre, afin d'assurer la sécurité juridique voulue et pour éviter tout comportement corporatiste, le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de préciser dans

la norme quels sont les critères qui seront examinés par l'Institut en vue de l'agrément d'une telle formation.

Le Conseil supérieur souhaite, à ce propos, attirer l'attention du Conseil national sur l'intérêt qu'il convient de porter aux procédures à mettre en place en matière de reconnaissance de certaines formations dans le cadre de la formation permanente.

Dans la perspective de la mise en place d'un système transparent et efficace, le Conseil supérieur propose au Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés d'étoffer la norme en matière de formation permanente en y intégrant l'information voulue quant aux démarches à entreprendre, quant aux procédures mises en œuvre en vue de la reconnaissance de certaines formations dans le cadre de la formation permanente. Ceci devrait permettre d'offrir la sécurité juridique voulue en la matière.

Dans cette perspective, le point 4 de l'alinéa 3 de l'article 3 intitulé comme suit «*l'Institut doit avoir agréé le séminaire sur base des critères repris ci-avant*» doit, à tout le moins, être revu et complété de manière significative.

En effet, en dehors de conditions purement matérielles, à savoir la transmission à temps du programme d'une formation d'au moins 3 heures, aucun critère – qu'il soit objectif ou non – n'est repris dans la norme.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait, afin d'assurer un traitement équitable des différentes formations organisées par des «tiers», ne relevant pas du monde de l'enseignement, que les «séminaires et journées d'études organisés par (...) les professionnels d'information spécialisée qui prodiguent une information dans les matières reprises à l'article 2 de la présente note », à l'instar des «cours de recyclage, journées d'études et séminaires organisés par des sociétés, ASBL et autres entreprises qui ont pour but direct ou indirect le développement économique de leurs propres activités (but commercial) » fassent l'objet de la procédure reprise sous l'alinéa 3 de l'article 3 du texte soumis pour avis.

7. Modalités de contrôles

Dans la manière à assurer la transparence et la sécurité juridique voulues, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de préciser clairement, dans

l'alinéa 4 de l'article 4 de la norme, quelle est la nature de ce contrôle ainsi que les modalités de contrôle.

8. Sanctions disciplinaires

Dans l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de préciser clairement dans la norme soumise pour avis si un comptable(-fiscaliste) agréé pourrait être amené à comparaître devant les instances disciplinaires à la suite du non-respect des

règles contenues dans la norme soumise pour avis et, dans l'affirmative, les circonstances pouvant amener un professionnel à comparaître devant les instances disciplinaires.

Annexe 1 Systèmes applicables aux avocats belges

- L'article 2 du règlement sur la formation permanente des avocats inscrits au Barreau des avocats francophones et germanophones précise les modalités suivantes en matière de points de formation permanente :
- L'article 3 du règlement sur la formation permanente des avocats inscrits au Barreau des avocats néerlandophones précise quant à lui les modalités suivantes en matière de points de formation permanente :

Sans préjudice de l'article 4, les avocats établissent librement le programme de formation qui leur permet de justifier l'obtention d'une moyenne de 20 points par année civile, calculée sur une période de trois ans.

L'assistance à une heure de formation correspond à un point. La publication d'un article dans une revue juridique vaut quatre points. La charge d'un enseignement dans une université ou une institution d'enseignement supérieur agréée par l'Ordre des barreaux ou par le conseil de l'Ordre compétent, vaut deux points par heure de cours dispensée, la participation en tant qu'orateur à un colloque ou à un séminaire valant deux points par heure de participation.

Les avocats justifient d'au moins deux tiers des points dans des matières purement juridiques, le tiers restant devant être suivi dans des matières utiles à la pratique professionnelle».

«De advocaat dient per gerechtelijk jaar minstens zestien punten te behalen voor activiteiten zoals gedefinieerd² in artikel 1 onder de nummers 1 tot en met 3. Indien een advocaat pas in de loop van het gerechtelijk jaar op het tableau komt of heringeschreven wordt, wordt het minimum aantal punten pro rata bepaald.

Het volgen van één lesuur levert een punt op. Het doceren van een erkende cursus levert twee punten per uur op. Het schrijven en publiceren van een juridisch artikel levert drie punten op. Het schrijven en publiceren van een rechtskundig boek levert zestien punten op.

Een overschot van punten kan enkel worden overgedragen naar het daaropvolgend gerechtelijk jaar.

De advocaat stelt vrij zijn jaarlijks vorming- en bijscholingsprogramma samen, met dien verstande dat het voor minstens de helft van de punten betrekking heeft op juridische materies.

Voor de stagiairs gelden de BUBA-lessen als permanente vorming zoals bedoeld in artikel 1, voor de eerste drie jaar van hun stage».

2. Artikel 1 : définitions

In dit règlement betekent :

(1) *permanente vorming*: het zich op regelmatige basis bekwaam en bijscholen in juridische of praktijkondersteunende materies, door middel van het volgen van erkende lessen of door het leveren van daarmee gelijkwaardig geachte prestaties.

(2) *Erkende lessen*: die cursussen, lessen, seminars, studiedagen en workshops die vooraf erkenning hebben bekomen om als permanente vorming in aanmerking te worden genomen door de Orde van Vlaamse Balies of door de in haar schoot opgerichte erkenningscommissie.

(3) *Gelijkwaardig geachte prestaties*: het doceren van erkende of voor erkenning vatbare cursussen, het geven van erkende of voor erkenning vatbare causerieën, het spreken op erkende of voor erkenning vatbare studiedagen, seminars of workshops, alsmede het publiceren over rechtswetenschappelijke of praktijkondersteunende materies in Belgische of buitenlandse vaktechnische tijdschriften.

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Avis du 16 juin 2004 relatif aux règles de formation permanente adoptées par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

annexe V



L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a transmis, le 11 mars 2004, des dispositions adoptées par son Conseil en matière de formation permanente des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux, sous la forme d'une norme professionnelle. Ces dispositions sont appelées à remplacer celles adoptées antérieurement par le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables, en date du 7 septembre 1998.

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

Le Conseil supérieur tient à souligner que, conformément aux dispositions contenues dans l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, dans la mesure où la norme soumise pour avis, porte sur une matière se rapportant à plus d'une qualité (expert-comptable et conseil fiscal), il ne peut pas être dérogé, par le Conseil de l'IEC, au présent avis.

Les adaptations proposées par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sont de différents ordres. On relèvera à titre principal :

- l'extension aux conseils fiscaux des dispositions applicables aux experts-comptables, adoptées précédemment par le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables ;

- l'adaptation d'un certain nombre de dispositions applicables antérieurement aux experts-comptables (à titre d'exemples, la répartition des exigences en matière de formation professionnelle sur trois exercices ou encore les matières couvertes par la formation permanente).

Dans son avis, le Conseil supérieur formule un certain nombre de remarques visant, d'une part, à assurer la transparence quant aux règles adoptées en matière de formation permanente et, d'autre part, à veiller à l'harmonisation des pratiques au sein des différentes composantes des professions économiques, tout en prenant en considération les éventuelles spécificités liées à certaines composantes.

Eu égard à la publication, en mai 2004, de la norme « IES 7 – Continuing Professional Development » de l'IFAC (dont l'IEC est membre) en matière de formation permanente, le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sera amené à modifier certaines dispositions contenues dans le texte actuel de la norme soumise pour avis.

Le Conseil supérieur estime dès lors qu'il ne peut rendre un avis définitif en la matière aussi longtemps que les principes fondamentaux contenus dans la norme IES 7 de l'IFAC en matière de formation permanente ne sont pas repris dans la norme adoptée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

Le Conseil supérieur demande dès lors au Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux de transmettre

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

à nouveau le projet de norme en matière de formation permanente après avoir examiné, d'une part, la norme IES 7 de l'IFAC et, d'autre part, le présent avis du Conseil supérieur de manière à ce que le Conseil supérieur donne un second avis en la matière.

Le Conseil supérieur attire l'attention du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sur l'importan-

ce qu'il accorde à l'harmonisation des pratiques au sein des différentes composantes des professions économiques. Eu égard à l'adoption par l'IFAC, en mai 2004, de règles contraignantes en matière de formation permanente, le Conseil supérieur préconise, par l'intermédiaire du Comité Inter-Instituts, une concertation avec les représentants des deux autres Instituts avant l'adoption définitive d'une telle norme.

1. Cadre légal et réglementaire

Conformément aux dispositions de l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (*Moniteur belge*, 11 mai 1999, 2^{ème} édition), « l'Institut a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal, dont il peut contrôler et préciser l'organisation, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle. L'Institut veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres ».

En outre, il ressort de l'alinéa 1^{er} du § 1^{er} de l'article 28 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et

fiscales (*Moniteur belge*, 11 mai 1999, 2^{ème} édition) que « conformément à son objet, le Conseil veille au bon accomplissement par les membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille à ce que tous les membres poursuivent de manière permanente leur formation professionnelle ».

L'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables (*Moniteur belge*, 31 mars 1998) précise, par ailleurs, dans son article 33, que « les experts-comptables devront chaque année consacrer un minimum d'heures à des activités qui contribuent à l'amélioration de leurs connaissances professionnelles, conformément aux normes fixées par le Conseil. Ce nombre d'heures ne peut être inférieur à 30 ».

2. Considérations générales

Le Conseil supérieur se félicite de l'initiative prise par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux d'élargir les règles applicables aux experts-comptables en matière de formation permanente aux conseils fiscaux et de revoir un certain nombre de règles générales en la matière.

Il s'agit là d'une deuxième étape importante, après la réforme de l'arrêté royal en matière d'accès à la profession des experts-comptables et des conseils fiscaux, dans l'intégration des conseils fiscaux au sein de l'IEC.

Depuis l'intégration, en 1999, des conseils fiscaux au sein de l'IEC, le Conseil supérieur constate néanmoins qu'aucune règle déontologique n'a été adoptée, en dehors des dispositions contenues dans les deux lois du 22 avril 1999.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe que les règles déontologiques applicables depuis 1998 aux experts-comptables soient révisées et étendues aux conseils fiscaux, et ce, dans les meilleurs délais.

1. Arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables (*Moniteur belge*, 31 mars 1998).

3. Formation permanente requise

Les membres du Conseil supérieur constatent que le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a maintenu une exigence d'heures de formation permanente à 40 heures.

Depuis l'intégration, en 1999, des conseils fiscaux au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, l'Institut confère à ses membres, selon le cas, une qualité (celle d'expert-comptable ou celle de conseil fiscal) ou deux qualités (celle d'expert-comptable et de conseil fiscal).

Dans le cadre de l'adoption du présent avis, le Conseil supérieur s'est interrogé sur les implications de cette double spécialisation sur les exigences en matière de formation permanente de ces professionnels.

La norme adoptée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux propose une approche différenciée

en ce qui concerne les domaines couverts par la formation permanente (voir à ce propos le point 4 du présent avis).

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de moduler les exigences en matière d'heures de formation permanente requises de manière à adopter une approche différenciée, selon qu'un membre possède une seule ou deux qualité(s).

Le Conseil supérieur estime, à ce propos, qu'une diminution des heures de formation attendues pour les membres de l'IEC – quels qu'ils soient – ne se justifie pas, eu égard à l'importance de la variété des missions confiées par le législateur à ceux-ci.

Le Conseil supérieur attire par ailleurs l'attention du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sur l'importance des exigences reprises dans la norme IES 7 de l'IFAC en matière de formation permanente, adoptée en mai 2004.

4. Domaines couverts par la formation permanente

Le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a revu les règles relatives aux matières à propos desquelles l'expert-comptable doit faire preuve de compétence professionnelle et partant les domaines à prendre en considération en matière de respect des règles de formation permanente :

- en scindant la rubrique «autres branches du droit» en quatre rubriques distinctes («droit des sociétés», «droit commercial», «droit civil» et «droit social» et
- en ajoutant la rubrique «relations sociales et techniques de communication».

Des règles spécifiques ont également été développées quant aux matières à propos desquelles le conseil fiscal doit faire preuve de compétence professionnelle et partant les domaines à prendre en consi-

dération en matière de respect des règles de formation permanente.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait, à l'instar de ce qui était préconisé jusqu'à présent pour les experts-comptables, de préciser qu'outre le fait que les différentes matières, énoncées à l'article 4 de la norme, doivent être couvertes par la formation permanente, il importe ***qu'un équilibre soit atteint entre les différents domaines de formation***. En contrepartie, on pourrait envisager de restreindre la liste des matières, reprise sous l'article 4, en regroupant des matières comme le droit civil, le droit social et l'économie d'entreprise dans une rubrique «autres domaines ayant un rapport direct et spécifique avec les activités des experts-comptables et/ou conseils fiscaux» (regroupement accompagné d'une ventilation exhaustive des matières couvertes par la rubrique).

5. Durée minimale des formations pouvant entrer en ligne compte

Le Conseil supérieur constate que le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a introduit un changement majeur dans le texte normatif de ses membres en limitant les formations pouvant entrer en ligne de compte au titre de formation permanente aux formations d'une durée minimale de trois heures.

Dans la mesure où aucune motivation ne figure dans la norme soumise pour avis quant à l'éventuel fondement sous-jacent à la limitation des formations pouvant être considérées comme des éléments de formation permanente aux seules formations d'une durée minimale de 3 heures, le Conseil supérieur estime que la détermination d'une durée minimale de la formation est discriminant, à tout le moins lorsque la limite est fixée à ce niveau.

6. Types de formation pris en compte au titre de formation permanente

L'article 5, alinéa 1^{er} décrit les cinq catégories d'activités qui peuvent contribuer à la formation permanente d'un expert-comptable et/ou d'un conseil fiscal.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de **scinder la deuxième catégorie** en regroupant, d'une part, les « séminaires et journées d'études organisés par les universités et établissements d'enseignement supérieur » et, d'autre part, les « séminaires et journées d'études organisés par les associations professionnelles, associations ou professionnels de la formation ».

La première branche, à savoir les « séminaires et journées d'études organisés par les universités et établissements d'enseignement supérieur », pourrait logiquement faire l'objet d'un traitement similaire aux séminaires et journées d'études organisées par l'Institut. La seconde branche, à savoir les « séminaires et journées d'études organisés par les associations professionnelles, associations ou professionnels de la formation », devrait quant à elle logiquement être rattachée aux points 3 à 5 (actuels) des activités répertoriées dans l'article 5, alinéa 1^{er} de la norme.

A défaut, une discrimination pourrait voir le jour entre différentes formations organisées par des « tiers », autres que ceux relevant du monde de l'enseignement.

En ce qui concerne l'équilibre préconisé par l'alinéa 2 de l'article 5 de la norme de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux entre les « formations » au sens premier du terme (rubriques 1 et 2 de l'alinéa 1^{er} de l'article 5 de la norme soumise pour avis) et les « formations assimilées » (rubriques 3 à 5 de l'alinéa 1^{er} de l'article 5 de la norme soumise pour avis), le Conseil supérieur tient à formuler plusieurs remarques.

- L'observation formulée ci-avant sous le point 5 implique la répartition du premier alinéa de l'article 5 en six catégories d'activités. L'objectif de cette adaptation est sans conséquence pour l'application de l'alinéa 2. En d'autres termes, les trois premières catégories d'activités (correspondant aux deux premières dans l'état actuel du texte) sont considérées comme des « formations » au sens premier alors que les trois dernières catégories d'activités sont considérées comme des « formations assimilées ».
- Le transfert des activités de « participation à des commissions techniques de l'Institut » de la catégorie des « formations assimilées » (limitées à 30%) à la catégorie des « formations » en tant que telles (limitées à 70%), d'une part, et l'ajout des activités de « participation à des commissions techniques des institutions interna-

tionales» dans la catégorie des «formations» en tant que telles, d'autre part, ne sont nullement justifiés.

- Les membres du Conseil supérieur ne peuvent en aucun cas marquer leur accord avec l'extension du prorata des «formations assimilées» (passage de 25 % à 30 %) proposée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

En effet, une lecture conjointe des deux changements proposés (l'extension de la catégorie des «formations» en tant que telles à des éléments jusqu'à présent considérés comme des «formations assimilées», d'une part, et l'élargissement du prorata des «formations assimilées», d'autre part, ne peut que conduire à un sentiment d'assouplissement en la matière.

De l'avis du Conseil supérieur, dans la perspective de maintien du niveau requis dans le cadre de l'admission au port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, la quote-part de ces «formations assimilées» devrait plutôt être réduite (par exemple 20 %).

- La répartition du respect de ce prorata «70-30 %» sur une période de trois ans, telle que reprise dans l'alinéa 3 de l'article 5 de la norme, nécessiterait de plus amples informations quant aux règles applicables pour déterminer cette période de 3 ans (voir à ce propos le point 6 du présent avis).
- Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sur l'intérêt qu'il convient de porter aux procédures à mettre en place en matière de reconnaissance de certaines formations dans le cadre de la formation permanente.

Dans la perspective de la mise en place d'un système transparent et efficace, le Conseil supérieur propose au Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux d'étoffer la norme en matière de formation permanente en y intégrant l'information voulue quant aux démarches à entreprendre, quant aux procédures mises en œuvre en vue de la reconnaissance de certaines formations dans le cadre de la formation permanente. Ceci devrait permettre d'offrir la sécurité juridique voulue en la matière.

Afin d'assurer un traitement équitable des différentes formations organisées par des «tiers», ne relevant pas du monde de l'enseignement, le Conseil supérieur estime que les «séminaires et journées d'études organisés par les associations professionnelles, associations ou professionnels de la formation» devraient faire l'objet de la même procédure que celle reprise sous l'alinéa 4 de l'article 5 de la norme soumise pour avis.

En outre, il conviendrait de préciser clairement dans la norme soumise pour avis quels sont les critères retenus pour déterminer la quote-part des éléments repris dans la formation permanente qui ne correspondent pas directement à des «heures de formation» (préparation de cours, conférences et publications techniques, participation à des commissions techniques).

A titre d'exemples, différents problèmes peuvent être évoqués :

- Quels critères seront retenus pour déterminer dans quelle mesure un exposé entre en ligne de compte pour le calcul de la formation permanente (durée de l'exposé, durée de l'exposé + estimation du temps nécessaire à la préparation de l'exposé) ?
- A partir de quels critères objectifs, vait-on pouvoir convertir les éléments pris en considération pour le calcul des heures de «formations assimilées», que ce soit pour la préparation de cours ou de conférences, pour les publications techniques ou pour la participation à des commissions techniques ?
- Faut-il pouvoir prouver que les différents éléments pris en considération ne sont pas redondants ? Que se passe-t-il si une personne fait le même exposé (ou quasiment le même exposé) à différentes reprises ?

Dans cette perspective, le dernier alinéa de l'article 5 «L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux exerce son contrôle sur les conditions susmentionnées et sur la qualité de l'activité. Dans ce but, le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux peut déléguer une personne afin que celle-ci soit présente à l'activité commerciale» doit, à tout le moins, être revu et complété de manière significative.

En effet, en dehors de conditions purement matérielles, à savoir la transmission à temps du programme d'une formation d'au moins 3 heures, aucun critère – qu'il soit objectif ou non – n'est repris dans la norme.

7. Calcul sur une base supérieure à un an

Les membres du Conseil supérieur constatent que le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux propose d'assouplir les exigences en matière de formation permanente en passant d'un système d'heures de formation permanente **annuel** à un système d'heures de formation permanente sur une période de **trois ans**.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de donner de plus amples précisions quant à la portée du calcul sur une période de trois ans :

- S'orienter-t-on vers un système de simple «report d'excédent» de l'an-

née antérieure vers l'année suivante (à l'instar du système retenu pour les avocats néerlandophones) ou bénéficie-t-on vraiment d'une très large souplesse sur la période de trois ans ?

- Comment cette période de trois ans est-elle calculée ? Débute-t-elle à la date d'entrée en vigueur de la norme ou examine-t-on année par année quelle est la situation des trois dernières années ?

Le Conseil supérieur ne disposant pas d'informations en la matière ne peut émettre un avis à ce propos.

8. Modalités de contrôle

De manière à assurer la transparence et la sécurité juridique voulues, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de préciser clairement, dans l'article 7 de la norme, quelles sont les modalités de contrôle, tant dans le

cadre du contrôle confraternel ou d'une instruction disciplinaire que dans le cadre des autres contrôles du respect des dispositions contenues dans la norme en matière de formation permanente.

9. Renvoi devant les instances disciplinaires

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de préciser clairement dans la norme soumise pour avis dans quelles circonstances un expert-comptable et/ou un conseil fiscal sera amené à comparaître devant les instances disciplinaires.

En effet, la formulation actuelle selon laquelle «le Conseil de l'Institut peut déférer l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal à la Commission de discipline» laisse un énorme pouvoir d'appréciation au Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sans préciser de lignes de conduite claires en la matière.

annexe VI

Le Conseil supérieur soutient l'initiative prise au niveau européen de revoir la huitième directive en matière de droit des sociétés. En effet, le texte adopté en 1984 n'avait jamais fait l'objet de révisions et peut largement être étoffé pour tenir compte de l'évolution de la profession durant ces 20 dernières années.

Le Conseil supérieur se réjouit, par ailleurs, de constater que la plupart des dispositions contenues dans la proposition de huitième directive européenne existent déjà en droit belge et que l'effort de transposition de ce texte en droit belge devrait être moindre que dans bon nombre d'autres Etats membres de l'Union européenne.

Toutefois, le Conseil supérieur regrette que la Commission européenne ne profite pas pleinement de l'occasion qu'offre la révision de la huitième directive européenne en matière de droit des sociétés pour intégrer les avancées obtenues, à la suite des travaux du *Committee on auditing*, et consignées dans les recommandations européennes (non dotées d'un caractère contraignant) et, en particulier, dans la recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne.

De l'avis du Conseil supérieur, la révision de la huitième directive européenne devrait, à tout le moins, conduire à l'intégration des principes fondamentaux repris

dans ces recommandations. A défaut, la huitième directive devrait être considérée comme un pas en arrière dans la politique menée au niveau européen en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes et de qualité du travail effectué par ceux-ci. Si cette nouvelle orientation devrait être maintenue, le Conseil supérieur estime qu'elle pourrait conduire la plupart des Etats membres (en ce compris la Belgique), qui ont déjà fait l'effort d'intégrer, en droit national, les mesures contenues dans la recommandation européenne du 16 mai 2002, à s'interroger sur le bien-fondé des décisions prises ces dernières années.

*

* *

Cet avis du Conseil supérieur se décompose en 10 points, classés en fonction des numéros d'articles de la proposition de directive.

Le premier point (celui relatif à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes) a cependant été traité en premier lieu eu égard à l'importance, pour le Conseil supérieur, de cette problématique.

1. Règles en matière d'éthique, de secret professionnel et d'indépendance

Le Conseil supérieur regrette vivement la faible teneur de la proposition de directive européenne en matière d'éthique professionnelle, de secret professionnel et d'indépendance. Il estime que le texte proposé est à ce point général qu'il ne permet en aucune manière d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

Le Conseil supérieur relève par ailleurs que la répartition dans un chapitre des règles d'éthique professionnelle et de secret professionnel et dans un autre chapitre des règles d'indépendance laisse supposer que l'indépendance ne fait pas partie intégrante des règles d'éthique auxquelles sont soumis les contrôleurs légaux des comptes. De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de fusionner ces deux chapitres et de préciser le lien entre les différents concepts.

De manière plus spécifique, le Conseil supérieur tient à souligner les points suivants :

- Le texte actuel proposé en matière d'**indépendance**, même s'il devait être complété de mesures potentielles de comitologie, est, de l'avis du Conseil supérieur, tout à fait inacceptable.

Le Conseil supérieur estime, en effet, que la directive européenne devrait, à l'instar de l'approche retenue pour le contrôle de qualité (voir ci-après point 5), contenir les différents principes fondamentaux (texte en gras) contenus dans la recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes.

A défaut, eu égard au caractère non contraignant de la recommandation européenne du 16 mai 2002, la directive européenne devrait être considérée comme constituant un pas en arrière par rapport aux positions prises antérieurement par la Commission européenne.

- Le texte actuel proposé en matière d'**éthique** énonce un principe général

et renvoie purement et simplement à la comitologie.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait d'assurer la transparence voulue en précisant clairement si le code d'éthique de l'IFAC est ou non la base retenue au niveau européen. A défaut, il conviendrait de préciser les principes éthiques fondamentaux auxquels les contrôleurs légaux des comptes sont soumis dans le cadre de leurs missions.

Le Conseil supérieur souligne que cette position est directement liée à celle retenue en matière de référentiel de normes d'audit (article 26 proposant l'utilisation des normes « ISA + »). En effet, le respect des normes ISA, élaborées par l'IAASB, implique *de facto* le respect en tout point du code d'éthique de l'IFAC.

- En ce qui concerne la **confidentialité** et le **secret professionnel** auxquels sont soumis les contrôleurs légaux des comptes, les dispositions contenues dans la proposition de directive sont également, de l'avis du Conseil supérieur, largement insuffisantes.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, que des règles claires, communes à l'ensemble des auditeurs externes et de leurs cabinets d'audit au sein de l'Union européenne, soient introduites dans la 8^{ème} directive européenne. Il conviendrait à tout le moins d'arrêter des règles précises quant à l'échange d'informations entre contrôleurs légaux :

- que ce soit dans le cas d'une mission de « due diligence » effectuée par un auditeur externe non contrôleur légal des comptes ;
- dans le cas d'un changement de commissaire ou encore
- dans le cas d'un commissaire chargé du contrôle des comptes consolidés dont il ne contrôle pas les différentes entités comprises dans la consolidation.

2. Entités d'intérêt public

2.1. Champ d'application

a proposition de huitième directive distingue les entités d'intérêt public des autres. De l'avis du Conseil supérieur, une telle distinction n'est acceptable que dans la mesure où elle ne conduit pas à mettre en place des procédures d'audit différentes selon la nature des entreprises.

Dans l'état actuel du texte, le Conseil supérieur se réjouit de constater que le chapitre XI de la proposition de directive européenne (articles 38 à 43), applicable aux seules entités d'intérêt public, ne contient aucune disposition visant à requérir des devoirs spécifiques en ce qui concerne les travaux d'audit. Ceci devrait dès lors éviter une évolution conduisant, à terme, à deux catégories d'auditeurs externes.

Le Conseil supérieur estime cependant qu'*il conviendrait de revoir la définition reprise sous l'article 2 relative aux « entités d'intérêt public » en limitant le concept aux sociétés dont les titres sont admis sur un marché réglementé ou qui font l'objet d'un contrôle prudentiel exercé par une autorité administrative indépendante.*

2.2. Règles en matière de transparence découlant du statut d'entités d'intérêt public

Le Conseil supérieur se réjouit du renforcement des règles de transparence proposé dans la nouvelle huitième directive, visant les contrôleurs légaux des comptes (information à publier sur le site internet des cabinets d'audit) mais également les entreprises (mention des honoraires).

– *En ce qui concerne l'information à diffuser par les cabinets d'audit*, le Conseil supérieur tient à souligner que les dispositions contenues dans l'article 38 devraient être applicables à tous les contrôleurs légaux des comptes, qu'ils aient la forme de société ou non et qu'ils aient des missions dans des entités d'intérêt public ou non, de manière à assurer le traitement identique des différents contrôleurs légaux des comptes.

L'extension du champ d'application de l'article 38 devrait également per-

mettre aux organes chargés de désigner un contrôleur légal des comptes de disposer de l'information voulue relative à tous les auditeurs externes et partant de procéder à un choix en connaissance de cause.

Cette extension du champ d'application conduirait également logiquement à une adaptation de l'article 16 de la proposition de directive par l'adjonction d'une troisième catégorie d'informations devant figurer dans le registre public. Il s'agirait de l'adresse du site internet du cabinet d'audit ou de l'auditeur externe (et l'endroit précis au sein de ce site où figurent les informations répertoriées sous l'article 38). A défaut, l'information à publier en vertu de l'article 38 pourrait directement être accessible en intégrant les informations dans le registre public en tant que tel.

– *En ce qui concerne la mention des honoraires liés au contrôle légal des comptes et des honoraires complémentaires*, le Conseil supérieur soutient l'initiative prise par la Commission européenne dans la mesure où les règles applicables assurent la transparence et la sécurité juridique voulues.

Dans cette perspective, il conviendrait de clarifier la portée du § 2 de l'article 50 du projet de directive: l'information relative aux honoraires et honoraires complémentaires à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés porte-t-elle sur la seule entreprise consolidante ou sur l'ensemble des entités comprises dans la consolidation ?

Le Conseil supérieur souligne que l'avis rendu le 1^{er} mars 2003 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal fixant les règles de ventilation des honoraires des commissaires est totalement cohérent par rapport à la disposition contenue dans la proposition de directive. En outre, la suggestion du Conseil supérieur de présenter l'information sous forme de tableau à deux entrées est particulièrement adaptée à la présentation « traditionnelle » de l'annexe des comptes annuels.

1. Avis du Conseil supérieur du 1^{er} mars 2003 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 134 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

3. Accès à la profession

1. La déclaration de Bologne du 19 juin 1999 définit une nouvelle approche d'octroi de diplômes, distinguant les diplômes obtenus après 3 ans d'études (« Bachelor »), après 5 ans d'études (« Master ») et après 8 ans d'études (« Doctor »).
2. Point j) du §1^{er} de l'article 8 de la proposition de directive.
3. L'article 8, § 1^{er} répertorie les matières à propos desquelles les candidats au port du titre de contrôleur légal des comptes seront interrogés dans le cadre du test de connaissance théorique. On relèvera :
 - le point h) relatif aux «exigences légales et normes professionnelles concernant le contrôle légal des comptes et les contrôleurs légaux» ;
 - le point i) relatif aux «normes internationales d'audit» ;
 - le point j) relatif aux «compétences professionnelles» ;
 - le point k) relatif à l'«éthique professionnelle et l'indépendance».

Le Conseil supérieur regrette que l'article 6 – dont le titre «qualifications éducatives» dans la version française pourrait être remplacé par «formation» – ne tienne pas compte de la nouvelle approche d'octroi de diplômes définie par la **Déclaration de Bologne** du 19 juin 1999¹.

En outre, le Conseil supérieur s'interroge sur la portée de certaines matières reprises dans le test de connaissance théorique (article 8 de la proposition de directive). Plus particulièrement, il conviendrait de préciser

ce qu'il faut entendre par « **professional skills** » (« **compétences professionnelles** »)².

Eu égard, d'une part, à l'existence de matières très proches, telles que normes professionnelles, normes internationales d'audit ou encore éthique professionnelle et indépendance³ et, d'autre part, au fait que l'article 8 porte sur le test de connaissance **théorique**, le Conseil supérieur s'interroge sur la portée de cette matière «compétences professionnelles».

4. Qualification du fait d'une expérience pratique de longue durée

La proposition de directive européenne soumise pour avis reprend à l'article 11 les dispositions contenues antérieurement sous l'article 9. Cette disposition vise à permettre à des personnes ne disposant pas d'un niveau suffisant de formation théorique (visé à l'article 6 de la proposition de directive) mais ayant d'une expérience pratique de longue durée (selon le cas, 15 ans ou 7 ans) de mesures particu-

lières en matière d'agrément au titre de contrôleur légal des comptes.

De l'avis du Conseil supérieur, cette disposition n'a plus de raison d'être dans la mesure où les conditions relatives à l'exercice du contrôle légal des comptes au sein de l'Union européenne sont définies depuis 1984. Le Conseil supérieur propose dès lors que cette disposition soit retirée du texte de proposition de directive.

5. Règles en matière de contrôle de qualité

Le Conseil supérieur se réjouit de l'intégration des différents principes de base (texte en gras) définis par la recommandation européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de qualité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne dans l'article 29 de la proposition de directive.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe que la directive européenne précise clairement que l'examen de qualité⁴ qui doit avoir lieu au moins tous les six ans porte sur tous les contrôleurs légaux des comptes, au sens de l'article 2 de la proposition de directive.

4. « Examen de qualité », tel que repris sous le point h) du § 1^{er} de l'article 29 de la proposition de directive européenne.

Le Conseil supérieur marque son accord sur les règles particulières, énoncées sous l'article 41 de la proposition de directive, qui seraient applicables aux contrôleurs légaux des comptes des entités d'intérêt public ayant pour conséquence de rapprochement de la périodicité de l'examen de qualité (qui passerait d'une périodicité maximale de six à trois ans), pour autant que la méthodologie et la portée du contrôle de qualité soit uniforme, indépendamment du type d'entreprises contrôlées par un contrôleur légal des comptes (exception faite des secteurs spécifiques, tels que les banques, les entreprises d'assurances et les mutualités).

6. Rotation obligatoire

La proposition de 8^{ème} directive européenne préconise (article 40, c), dans les entités d'intérêt public, une rotation obligatoire des contrôleurs légaux des comptes, au choix des Etats membres par une mesure contraignante de rotation interne ou par une mesure contraignante de rotation externe.

De l'avis du Conseil supérieur, la rotation en tant que telle, ne constitue pas une garantie supplémentaire d'indépendance du contrôleur des comptes et ne doit pas, en tant que telle, constituer une mesure contraignante. Il est bien plus fondamental, de l'avis du Conseil supérieur, d'in-

tégrer des mesures précises en matière d'indépendance (voir à ce propos le point 1 du présent avis).

Le Conseil supérieur insiste sur l'importance qu'il accorde au traitement équitable des différentes composantes d'une même profession. Dans cette perspective, le Conseil supérieur souligne que la rotation interne ne présente pas d'avantage particulier par rapport à la rotation externe. En effet, de facto, la rotation interne constitue pour certains cabinets, en l'occurrence les petits cabinets, une mesure de rotation externe.

7. Création d'un organe de supervision publique dans chaque Etat membre

En 1985, le législateur belge a été un pionnier en créant un organe de supervision publique, totalement indépendant de la profession d'auditeur externe, dénommé actuellement le «Conseil supérieur des Professions économiques».

Durant près de vingt ans, la Belgique a vu ce système de supervision publique évoluer, mais également le cadre normatif et réglementaire applicables aux contrôleurs externes des comptes, grâce au rôle proactif joué par le Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Conseil supérieur se réjouit de l'intégration dans le projet de huitième directive de l'obligation de créer, dans chaque Etat membre, un tel organe de supervision publique (article 31) ainsi que de la coopération réglementaire entre les Etats membres dans le cadre d'enquêtes (article 34).

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait cependant de préciser clairement, à tout le moins dans l'exposé des motifs, ce qu'il faut entendre par « responsabilité finale de la supervision » évoquée

dans le §4 de l'article 31 de la proposition de directive européenne.

De l'avis du Conseil supérieur, le rôle et les missions du «Conseil supérieur des Professions économiques», même s'ils sont appelés à évoluer dans une certaine mesure, devraient pouvoir rencontrer les dispositions contenues dans la proposition de directive.

Eu égard à l'intégration du principe de subsidiarité dans l'article 31 de la proposition de directive européenne, on relèvera qu'une large marge de manœuvre est laissée pour la transposition, au niveau national, du système de supervision publique de manière à pouvoir tenir compte des spécificités nationales.

Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il est prêt à contribuer à la réflexion relative à la transposition en droit belge des règles applicables au système de supervision publique belge visé à l'article 31 de la directive dès que celle-ci aura été définitivement adoptée.

8. Règles sous-jacentes à la mise sur pied et au fonctionnement des comités d'audit

Le Conseil supérieur constate que la proposition de huitième directive européenne intègre dans son article 39 des dispositions visant à imposer la mise sur pied d'un comité d'audit dans les « entités d'intérêt public ».

Le Conseil supérieur s'interroge sur le lien qu'il convient de faire entre cette proposition de disposition et les travaux

menés actuellement au niveau européen dans le cadre de la consultation sur les administrateurs indépendants et les comités du conseil¹.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de fusionner les deux pôles de réflexion de manière à aboutir à une approche globale en la matière.

9. Reconnaissance réciproque

Le Conseil supérieur se réjouit des mesures reprises dans la proposition de huitième directive en matière de reconnaissance réciproque, en distinguant, d'une part, l'agrément d'un contrôleur légal des comptes agréé dans un autre Etat membre de l'Union européenne (article 14) et, d'autre part, l'agrément d'un contrôleur légal des comptes agréé dans un pays ne faisant pas partie de l'Union européenne (Chapitre XII – articles 44 à 47).

Le Conseil supérieur tient cependant à insister sur le fait que les dispositions contenues dans le chapitre XII ne sont acceptables, que ce soit pour les contrôleurs légaux des comptes européens ou pour les organes de supervision publique mis sur pied au niveau national, que si celles-ci débouchent sur une véritable reconnaissance réciproque.

10. Missions confiées au Comité de réglementation de l'audit

Le Conseil supérieur constate que l'article 49 de la proposition de directive crée le « Comité de réglementation de l'audit ».

Bien que soutenant cette proposition, le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait d'intégrer une description précise des différentes missions confiées à ce Comité de manière à assurer la transparence et la sécurité juridique voulues en la matière.

Même si, a priori, il semble logique que les représentants des Etats membres soient désignés par les organes de supervision publique créés au niveau national, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de préciser clairement quelle est la composition de ce comité.

1. Consultation (clôturée le 4 juin 2004) de la Direction générale « Marché intérieur » de la Commission européenne, intitulée « Recommendation on the role of (independent) non-executive or supervisory directors », 5 mai 2004, 20 p.

annexe VII

The High Council supports the initiative taken on a European level to review the 8th company law directive. Since its adoption in 1984, this directive has not been subject to any revision and therefore needs to be adapted to the evolution of the profession during the past 20 years.

The High Council is furthermore pleased to note that most of the provisions of the proposal for the 8th European directive already exist in Belgian law. In consequence, the transposition of this text in Belgian law will demand less effort than in many other EU member states.

However, the High Council regrets that, in the context of the revision of the 8th company law European directive, the European Commission did not fully make use of the progress the Committee on auditing realised, which was integrated in the European recommendations (non stringent), in particular the European recommendation of May 16th 2002 on the independence of the statutory auditor.

If not, the 8th directive should rather be considered as a step backwards in the European policy on the independence of

the statutory auditor and on the quality of his work. The Council believes that, if this new orientation would be maintained, this could lead most of the European countries (including Belgium), that already made an effort to transpose the measures of the European recommendation of May 16, 2002 into national law, to question the foundedness of decisions taken during the last years.

*

*

*

The guidelines of this opinion of the High Council consist of 10 topics, classified in function of the article numbers of the proposal for the directive.

First the independence of the statutory auditors is discussed due to the High Council's belief of its importance.

*

*

*

1. Provisions on ethics, professional secrecy and independence

The High Council deeply regrets the weak content of the proposal for the European directive on professional ethics, professional secrecy and independence. It believes that the proposed text is so general that it can't assure the necessary legal certainty.

Furthermore, the High Council observes that by classifying the rules on professional ethics and professional secrecy under one chapter and the rules on independence under another one, it could be understood as if the independence is not a fundamental part of the ethical rules to which the statutory auditor is subject. The High Council recommends to merge both chapters and to clarify the link between these concepts.

More specifically, the High Council would like to underline the following points:

- According to the High Council, the proposed text on **independence** is totally unacceptable, even if it would be completed with potential commitment measures.

The High Council indeed believes that the European directive should contain the different fundamental principles (bold text) of the European recommendation of May 16, 2002 on the independence of the statutory auditor, following the example of the method applied on quality control (see point 5).

If not, and considering the non-binding character of the European recommendation of May 16, 2002, the European directive should be considered as a step backward with respect to earlier positions taken by the European Commission.

- The proposed text on **ethics** deals with a general principle and only refers to commitment.

The High Council advises to guarantee the necessary transparency by clearly stating whether the ethical code of the IFAC will be used as the referential code on the European level. If not, the fundamental ethical principles to which the statutory auditors are subject in the context of their missions should be specified.

The High Council emphasizes that this position is directly linked to the position on the frame of reference for the audit rules (article 26 proposing the use of the "ISA+-rules"). Respecting the ISA-rules, established by the IAASB, implies the respect of any point of the ethical code of the IFAC.

- According to the High Council the provisions of the proposal for the directive are extremely inadequate, also as regards **confidentiality** and **professional secrecy** to which the statutory auditor is subject.

The High Council believes it is important to integrate clear rules in the 8th European directive that are common to all external auditors and their audit firms within the European Union. It's at least recommendable to have precise rules on the exchange of information between auditors:

- in the case of a "due diligence" executed by an external auditor who does not audit the accounts;
- in the case of a change of auditor or
- in the case of an auditor in charge of the audit of the consolidated accounts, who does not audit the different consolidated entities.

2. Public interest entities

2.1. Scope

The proposal for the 8th directive distinguishes the public interest entities from other entities. In the opinion of the High Council, such a distinction is only acceptable on the condition that it does not lead to audit procedures that differ in function of the nature of the company.

The High Council is pleased to observe that chapter 11 of the actual text of the proposal for the European directive (articles 38 to 43), which is only applicable to the public interest entities, does not contain any provision requiring specific tasks related to audit activities. In the future this should avoid an evolution towards two categories of external auditors.

However, the High Council believes it is advisable to review the definition under article 2 on “public interest entities” by limiting the concept to those companies whose securities are admitted on a regulated market or have been subject to a prudential supervision by an independent administrative authority.

2.2. Rules on transparency resulting from the statute of the public interest entities

The High Council is pleased with the reinforcement of the transparency rules proposed in the new 8th directive imposed to statutory auditors (information to be published on the web site of the audit firms) and companies (mention of fees).

- **Concerning the information to be disclosed by the audit firms**, the High Council wishes to underline that the provisions of article 38 should be applicable to all auditors, whether organised as a company or not and whether they execute missions in public interest entities or not, in order to ensure an identical treatment by the different statutory auditors.

The extension of the scope in article 38 should also enable the bodies in charge of appointing a statutory auditor to dispose of the necessary information on all external auditors and to make an informed decision.

This extension of the scope would have as a consequence the necessity to adapt article 16 of the proposal for the directive by adding a third category of information that should be mentioned in the public register: the internet address of the audit firm or the external auditor (and the exact location of the information meant under article 38 on this web site). This information could also be directly published in the public register.

- **With regard to the disclosure of fees for the audit of the accounts and the complementary fees**, the High Council supports the initiative of the European Commission as the applicable rules ensure the necessary transparency and legal certainty.

In this perspective it is advisable to explain the scope of § 2 of article 50 of the project for the directive: does the information on fees and complementary fees to be mentioned in the annex of the consolidated accounts only refer to the consolidating company or to all the entities of the consolidation?

The High Council underlines that the opinion¹ of March 1, 2003 on the preliminary draft of the Royal Decree establishing the rules for the breakdown of auditor’s fees is totally coherent with the provision of the proposal for the directive. Furthermore, the suggestion of the High Council to present the information in tabular form is particularly adapted to the “traditional” presentation of the annex to the accounts.

1. Opinion of the High Council of March 1, 2003 on the preliminary draft of the Royal Decree implementing article 134 of the Company Law and modifying the Royal Decree of January 30, 2001 implementing the Belgian Companies Code.

3. Access to the profession

1. The Bologna Declaration of June 19, 1999 defines a new approach for accrediting degrees that makes a distinction between degrees obtained after three years ("Bachelor"), after 5 years ("Master") and after 8 years ("Doctor").
2. Article 8, § 1 (j) of the proposed directive.
3. Article 8, § 1 classifies the matters on which the candidates will be examined on the test on theoretical knowledge in order to obtain the title of statutory auditor:
 - h) concerning the "legal requirements and professional standards relating to statutory audit and statutory auditors";
 - i) concerning the "international auditing standards";
 - j) concerning the "professional skills";
 - k) concerning "professional ethics and independence".

The High Council regrets that article 6 – the title of which ("qualifications éducatives") could be replaced by "formation" in the French version – does not take into account the new approach for accrediting degrees as defined by the **Bologna Declaration** of June 19, 1999.¹

Furthermore, the High Council has questions with regard to the scope of certain matters presented in the test on theoretical knowledge (article 8 of the proposal directive). More in particular, it should be

clarified what is to be understood by "**professional skills**"².

In light of the existence of closely related matters, such as professional standards, international audit standards or professional ethics and independence³, on the one hand, and the fact that article 8 deals with the test on theoretical knowledge, on the other hand, the High Council has questions with regard to the scope of the matter "professional skills".

4. Qualification after a long term practical experience

The proposal for a European directive submitted for opinion contains in its article 11 the provisions that were formerly included in article 9 of the 8th company law directive. The aim of this provision is to create special procedures to admit people who don't possess an adequate level of theoretical training (in accordance with article 6 of the proposal directive), but who do possess a long term practical experience (depending on the

situation, of 15 or 7 years), with regard to the profession of statutory auditor.

In the opinion of the High Council, this provision does not apply anymore as the conditions for executing the audit in the European Union have been established back in 1984. The High Council therefore advises to remove this provision from the text of the proposal for a directive.

5. Rules on quality control

The High Council is pleased to note that several fundamental principles (bold text) related to the quality assurance of the auditor in the European Union, as defined in the European recommendation of November 15, 2000, have been integrated in article 29 of the proposal for a directive.

According to the High Council, it is important that the European directive clearly states that the quality assurance review⁴, that should take place at least every six years, applies to all statutory auditors according to article 2 of the proposal for the directive.

The High Council agrees with the particular rules defined under article 41 of the proposal for a directive. These rules would be applicable to the statutory auditors of the public interest entities, which imply that the quality assurance review would take place on a more frequent base (a maximum term of three years, instead of six), on the condition that the method and the scope of the quality control are uniform, regardless the type of companies controlled by the auditor (with the exception of specific sectors, such as banks, insurance companies and "mutuals").

4. "Quality assurance review", as referred to in article 29, § 1 (h) of the proposal for a European directive.

6. Compulsory rotation

The proposal for the 8th European directive provides (article 40, c) a compulsory rotation of auditors in public interest entities. It is up to the member states to decide whether they will implement this provision with a binding measure of internal rotation or a binding measure of external rotation.

In the opinion of the High Council the rotation does not guarantee further independence of the auditor and should therefore not be binding. The High Council be-

lieves it is far more important to provide precise measures on independence (see part 1 of this opinion).

The High Council emphasises the importance of an equal treatment of all members of the same profession. In this context the High Council observes that the internal rotation has no particular advantage in respect to external rotation. In fact, for certain audit firms, mostly the smaller ones, internal rotation equals external rotation.

7. Creation of a public oversight body in each member state

In 1985 the Belgian legislative power was a pioneer by creating a public oversight body, which is totally independent from the external auditor. Nowadays this body is called the “High Council for the Economic Professions”.

In Belgium, for the last twenty years not only this system of public oversight has evolved, but also the regulatory framework applicable to the external auditors was further developed, thanks to the proactive role of the High Council for the Economic Professions.

The High Council is pleased to see that the preliminary draft of the 8th directive provides the obligation to create such a public supervision body in each member state (article 31) and that there is a regulatory cooperation between the member states in the context of the inquiries (article 34).

However, the High Council believes it is recommendable to clarify, at least in the

recitals, what should be understood by “ultimate responsibility for the oversight” mentioned in § 4 of article 31 of the European directive.

In the opinion of the High Council, the role and the missions of the “High Council for the Economic Professions”, even though they are expected to evolve up to a certain extent, should be able to meet the provisions of the proposal for a directive.

In light of the integration of the subsidiarity principle under article 31 of the proposal for the European directive, there is plenty of leeway for the transposition of the system of public oversight to the national level. This makes it possible to take into account specific national circumstances.

The High Council stresses its willingness to contribute to the reflection how to transpose article 31 of the proposal for a directive, as soon as the latter is adopted.

8. Underlying rules for the establishment and the role of audit committees

The High Council notes that, under article 39, the proposal for the 8th European directive requires an audit committee to be established in the “public interest entities”.

The High Council questions the link that between this proposal and the current activities of the European Commission

expressed in the consultation document “independent directors and the committees of the board”¹.

In the opinion of the High Council both projects should be merged in order to result in one consolidated approach for this issue.

9. Mutual recognition

The High Council is pleased with the measures on mutual recognition included in the 8th directive whereby a distinction is made between, on the one hand, the authorization of a statutory auditor authorized in another member state of the European Union (article 14) and, on the other hand, the authorization of a statutory auditor authorized in a country that is not a member state of the European Union (Chapter XII – articles 44 to 47).

However, the High Council wishes to emphasise the fact that the provisions of chapter XII are only acceptable if they lead to a genuine mutual recognition. This applies both to European statutory auditors and to public oversight bodies created on a national level.

10. Missions assigned to the Audit Regulatory Committee on Audit

The High Council notes that article 49 of the proposal directive creates the “Audit Regulatory Committee”.

The High Council supports this proposal, but it believes it would be advisable to include a precise description of the different missions assigned to the Committee in order to ensure the necessary transparency and legal certainty.

Although a priori it seems logic that the representatives of the member states are appointed by the public oversight bodies created on the national level, the High Council advises to clarify the composition of this committee.

1. Consultation (closed on June 4, 2004) of the Directorate General “Internal Market” of the European Commission: “Recommendation on the role of (independent) non-executive or supervisory directors”, May 5 2004, 20 p.

annexe VIII

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

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

1. Dispositions légales actuelles

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

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

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

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

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

2. Demande d'avis

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

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis par la Ministre des Classes moyennes vise à adapter les conditions de réussite des épreuves de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et «comptables-fiscalistes agréés».

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

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

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

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

3. Avis du Conseil supérieur

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. *Moniteur belge*, 2 septembre 1953.

2. *Moniteur belge*, 23 décembre 1987.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En effet, il ressort du point 3 de cet avis du 20 juin 2001 que « *même s'il est logique que seule une partie des membres de la Commission de stage entende les stagiaires dans le cadre du déroulement de l'examen d'aptitude, le Conseil supérieur propose que les membres du jury d'examen délibèrent de l'épreuve du stagiaire et soumettent leur proposition à la prochaine réunion plénière de la Commission de stage, chargée d'approuver la proposition à la majorité simple* ».

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

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

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

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

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

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

Annexe I Accès à la profession de comptable agréé

► Situation actuelle

Stage

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

Examen pratique d'aptitude

Epreuve écrite

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



Epreuve orale

Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

ou

Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

► Proposition soumise pour avis

Stage

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

Examen pratique d'aptitude

Epreuve écrite

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



Epreuve orale

Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

Accès à la profession de comptable-fiscaliste agréé

► Situation actuelle

Stage

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

Examen pratique d'aptitude

Epreuve écrite

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

}

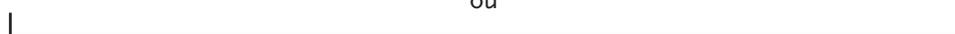


Epreuve orale



Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

ou



Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

► Proposition soumise pour avis

Stage

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

Examen pratique d'aptitude

Epreuve écrite

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

}



Epreuve orale



Si $\geq 60\%$ ⇒ réussi

Annexe II Accès à la profession de reviseur d'entreprises

Examen d'entrée

- Dispenses pour certaines matières
 - Matières restantes
 - Chaque matière: 50 %
 - Moyenne pour l'ensemble des matières à présenter: 60 %
- } ⇒ Si les deux conditions sont rencontrées, le stage peut être entamé.
- Sinon, possibilité de report de cotes.

Stage (3 ans minimum)

- Examens de stage:
 - Matières de base approfondies
 - Contrôle
 - Profession
- } ⇒ Pour réussir, il faut obtenir 60 % dans chacun des trois blocs.
- Aucun report partiel n'est possible.

Examen d'aptitude

- Etude pratique (Min. 50 %)
 - Epreuve écrite
 - Epreuve orale
- } ⇒ La réussite est laissée à l'appréciation des membres du jury, présidé par un professeur d'université et composé de reviseurs d'entreprises et d'une personne non reviseur d'entreprises.
- En cas d'échec, la cote obtenue pour l'épreuve pratique peut être conservée, si le stagiaire a obtenu au moins 50%.

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

Examen d'entrée

- Dispenses pour certaines matières
- Matières restantes

- 50 % à chaque matière



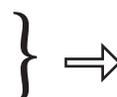
Si la condition est rencontrée, le stage peut être entamé ^(*). La Commission d'examen peut délibérer le cas de récipiendaires ayant un (ou plusieurs) échec(s).

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

Stage (3 ans)

- Epreuves intermédiaires:

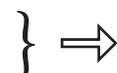
- durant la 1^{ère} année
- durant la 2^{ème} année
- durant la 3^{ème} année



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

Examen d'aptitude

- Epreuve écrite
- Epreuve orale



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

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

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

**Avis du 4 octobre 2004 relatif à une méthodologie
de classification des interventions des membres des
professions économiques dans le domaine environnemental**

annexe IX

1. Présentation synthétique du contexte

Le 24 mars 2004, le Comité Inter-Instituts a demandé l'avis du Conseil supérieur à propos de l'exécution du contrôle de la déclaration auprès du Fonds d'intervention vieux papier de la quantité et de la qualité du papier utilisé.

Cette déclaration sert de base pour calculer la contribution à verser par les entreprises. Sont visées par cette déclaration, les entreprises qui mettent sur le marché des imprimés publicitaires et des catalogues.

En bref, le Fonds d'intervention vieux papier, une association sans but lucratif, a pour mission de régler les aspects financiers relatifs aux accords de politique environnementale, conclus au niveau de chaque Région, en matière de récupération de vieux papiers. Plus précisément, il s'agit de tâches liées à la collecte de l'information nécessaire pour fixer les contributions dues, la perception des contributions ainsi que la répartition de ces contributions.

Le membre des professions économiques a pour mission de délivrer une déclaration sur:

- l'exactitude et le caractère complet des quantités et des poids des imprimés publicitaires et des catalogues effectivement distribués par région, qui sont mentionnés dans la déclaration annuelle;
- l'exactitude du mode d'emballage et du mode de distribution déclarés.

À cet effet, le membre des professions économiques doit, d'une part, examiner le système d'organisation administrative et de méthodologie de la déclaration, et d'autre part, contrôler l'exactitude et le caractère complet des quantités.

La constatation de manquements donne lieu à un rapport avec réserve ou une déclaration d'abstention dans le premier cas et à un rapport avec réserve dans le deuxième cas.

En outre, il convient de relever que si certaines quantités minimales de consommation ne sont pas dépassées, une «déclaration sur l'honneur» de l'entreprise suffit. Dans ces cas, il n'y a pas de contrôle «externe».

2. Question du Comité Inter-Instituts

Le Comité Inter-Instituts a émis le souhait que le Conseil supérieur prenne une «position» à propos de la mission évoquée ci-avant. A titre préliminaire, le Conseil supérieur souhaite rappeler qu'il a pour mission légale de donner des avis ou des recommandations. Le Conseil su-

périeur ne peut dès lors pas «confirmer... une position», comme le demande le Comité Inter-Instituts dans sa conclusion.

En outre, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que la note reflète les négociations entre les adminis-

1. Traduction libre de la note technique «Controle van de bijdragen aan het Interventiefonds oud papier», p. 7.

trations en charge de l'environnement au niveau régional et de l'ASBL Fonds d'intervention vieux papier. Cette note contient une proposition de réglementation en matière de contrôle par les membres des professions économiques, quant à l'exactitude et le caractère exhaustif d'une déclaration. Dans l'intérêt d'une évolution uniforme des missions en matière environnementale, le Conseil supérieur est disposé à donner un avis, à condition de respecter le fait qu'il ne lui appartient

pas d'intervenir dans les négociations entre les administrations en charge de l'environnement au niveau régional et l'ASBL Fonds d'intervention vieux papier.

Le Conseil supérieur estime qu'il est opportun d'analyser les dispositions en la matière pour déterminer si l'intervention des membres des professions économiques peut faire l'objet d'une systématisation.

3. Intervention des membres des professions économiques dans des matières environnementales et autres

Que ce soit au niveau mondial, européen, belge ou régional, il convient de relever que le nombre de nouvelles normes en matière environnementale et les responsabilités qui en découlent ont considérablement augmenté. Ce flot de normes s'est développé à tous les niveaux de la politique en matière environnementale: traitement des déchets, pollution du sol, préservation de la nature,... Le respect de ces obligations n'a pas seulement été renforcé par des sanctions pénales ou administratives, mais aussi par l'intervention des membres des professions économiques. Selon le cas, ces derniers doivent assister l'entrepreneur ou confirmer, vérifier ou contrôler l'information de l'entreprise.

En ce qui concerne la prévention et la gestion des déchets d'emballages, une impulsion considérable a été donnée par la directive européenne 75/422/CEE du 15 juillet 1975 relative aux déchets, telle que modifiée par la directive 91/156/CEE du 18 mars 1991, la directive 61/692/CEE du 23 décembre 1991, la Décision 96/350 de la Commission du 24 mai 1996 et le règlement (CE) n°1882/2003 du Parlement européen et du Conseil du 29 septembre 2003.

Ces dispositions ont été élaborées dans une directive 94/62/CE visant à l'harmonisation des différentes mesures prises

au niveau national en matière de gestion des emballages et des déchets d'emballages. En outre, des directives ont été adoptées en matière d'élimination des huiles usagées (75/439/CEE, modifiée à plusieurs reprises), des déchets dangereux (91/689/CEE, modifiée en 1994), des piles et accumulateurs (91/157/CEE, modifiée en 1998), des véhicules hors d'usage (2000/53/CE, modifiée en 2002), etc.

En Belgique, la gestion et le traitement des déchets sont des matières réglées au niveau des Régions. Ainsi, la directive 94/62/CE évoquée ci-avant a été transposée au niveau régional par le biais d'un accord de coopération concernant la prévention et la gestion des déchets d'emballages du 30 mai 1996.

L'accord de coopération a force de loi dans la mesure où il a été approuvé par le décret du 21 janvier 1997 de la Région flamande, le décret du 16 janvier 1997 de la Région wallonne et l'Ordonnance du 30 janvier 1997 de la Région Bruxelles-Capitale.

Cet accord de coopération a été soumis à la Commission européenne. Par sa décision du 15 septembre 1999, la Commission européenne a confirmé les mesures que la Belgique a prises en matière d'emballages et des déchets d'emballages.

3.1. Premier aperçu de l'intervention des membres des professions économiques dans les matières environnementales

Contrôle relatif à des matières environnementales	Type de contrôle environnemental	Base réglementaire	A contrôler	Détail du contrôle	Contrôleur
Fost Plus	Emballages	Contrat d'adhésion: article 5:3	La quantité de déchets d'emballages mis sur le marché	Contrat d'adhésion – fiches individuelles – déclaration – annexe à la facture – nouveaux emballages ou emballages modifiés – correspondance avec Fost Plus (exactitude et caractère complet de la déclaration et <i>contrôle limité de la qualité de l'organisation administrative</i> pour une déclaration fiable)	Commissaire / reviseur d'entreprises ou expert-comptable externe
Recupel	Appareils électriques et électroniques	Convention d'adhésion: article 5, §1 ^{er}	Caractère complet et exactitude du nombre d'appareils mis sur le marché	Données menant à la déclaration annuelle (exactitude et caractère complet de la déclaration et <i>contrôle limité de la qualité de l'organisation administrative</i> pour une déclaration fiable)	Commissaire / reviseur d'entreprises ou expert-comptable externe <i>Remarque publiée sur le site web de l'IRE: « L'Institut a pris acte de la décision de Recupel de ne plus confier des missions de contrôle de ses membres aux reviseurs d'entreprises et aux experts-comptables à partir de 2004 ».</i>

Contrôle relatif à des matières environnementales	Type de contrôle environnemental	Base réglementaire	A contrôler	Détail du contrôle	Contrôleur
Bebat	Piles	Basé sur l'article 2, 11° de la loi du 16 juillet 1993	Caractère complet et exactitude des quantités déclarées	<p>Contrat d'adhésion:</p> <ul style="list-style-type: none"> - déclarations mensuelles - déclarations définitives (exactitude et caractère complet de la déclaration et <i>contrôle limité de la qualité de l'organisation administrative</i> pour une déclaration fiable) 	Reviseurs d'entreprises
Val-I-Pac	Acceptabilité des données fournies à Val-I-Pac	Article 6.1. annexe IV du contrat d'adhésion Val-I-Pac	Emballages réellement mis au marché	<p>Contrat d'adhésion</p> <ul style="list-style-type: none"> - organisation interne appliquée à l'établissement des données du formulaire de déclaration - contrôle d'acceptabilité des quantités déclarées - contrôle de l'acceptabilité des emballages déclarés (composition, poids, matériel) - contrôle du formulaire de déclaration - contrôle correspondance formulaire de déclaration et état récapitulatif établi par Val-I-Pac 	<p>Différenciation selon le montant de la déclaration et le chiffre d'affaires du déclarant</p> <p>a) moins: déclaration sur l'honneur</p> <p>b) entre: commissaire / à défaut, réviseur, expert-comptable externe, comptable (-fiscaliste) externe</p> <p>c) plus: commissaire / à défaut, réviseur</p>

Contrôle relatif à des matières environnementales	Type de contrôle environnemental	Base réglementaire	A contrôler	Détail du contrôle	Contrôleur
Projet Vieux Papier	Vieux papier	Article 5, 2°, a) de l'accord flamand de politique environnementale et article 7 de l'accord-cadre en Région bruxelloise	Quantité et poids des imprimés publicitaires et catalogues	<i>Données menant à la déclaration annuelle</i> (exactitude et caractère complet de la déclaration et <i>contrôle limité de la qualité de l'organisation administrative</i> pour une déclaration fiable)	Différenciation selon la consommation du déclarant a) moins: déclaration sur l'honneur b) entre: commissaire/reviseur, expert-comptable externe, ou comptable (-fiscaliste) externe c) plus: commissaire/reviseur

3.2. Intervention des membres des professions économiques dans des matières connexes

Règlement	Date	Disposition	Dispositions d'exécution	Objet	Intervention
Décret relatif à la prévention et à la gestion des déchets	2 juillet 1981, (M.B. 25 juillet 1981) modifié à plusieurs reprises		Arrêté du 5 décembre 2003 du Gouvernement flamand fixant le règlement flamand relatif à la prévention et à la gestion des déchets (M.B. 30 avril 2004 – 2 ^{ème} édition)	Certification des chiffres à fournir à l'OVAM (société publique des déchets pour la Région flamande) ou à une organisation de gestion (article 3.1.1.5, § 2)	Certification par un expert-comptable, un comptable ou un reviseur d'entreprises externe

Règlement	Date	Disposition	Dispositions d'exécution	Objet	Intervention
Ordonnance relative à la prévention et à la gestion des déchets	7 mars 1991, (M.B. 23 avril 1991)		Arrêté du 18 juillet 2002 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale instaurant une obligation de reprise de certains déchets en vue de leur valorisation ou de leur élimination (M.B. 27 septembre 2002)	«certification» de données statistiques relatives à la quantité de produits mis à la consommation sur le marché (article 6 arrêté d'exécution)	Reviseur d'entreprises ou, à défaut, expert-comptable
Loi relative aux normes de produits ayant pour but la promotion de modes de production et de consommation durables et la protection de l'environnement et de la santé	21 décembre 1998 (M.B. 11 février 1999 – Err. M.B. 24 avril 1999)	Articles 5, §1 ^{er} , alinéa 1 ^{er} , 3 ^o et 14	Arrêté royal du 25 mars 1999 portant fixation de normes de produits pour les emballages (M.B. 1 ^{er} avril 1999), tel que modifié par l'A.R. du 15 mai 2003 (M.B. 18 juin 2003) (article 3, § 8)	La déclaration écrite et le rapport annuel doivent être vérifiés par un reviseur d'entreprises, inscrit sur la liste de membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE), créé conformément à la loi du 22 juillet 1953 ou par un expert-comptable externe, tel que visé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et inscrit sur la liste des membres externes de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC). Si toutes les dispositions légales ont été respectées, il <i>valide</i> la déclaration écrite et le rapport annuel. Dans le cas contraire, il <i>fait état des lacunes constatées</i> dans son rapport (article 3, § 8 de l'arrêté d'exécution)	Reviseur d'entreprises, expert-comptable inscrit sur la liste des membres externes

Règlement	Date	Disposition	Dispositions d'exécution	Objet	Intervention
Ordonnance relative à la prévention et à la gestion des déchets en papier et/ou carton	22 avril 1999 (M.B. 14 octobre 1999)	Article 5		«Certification» des statistiques relatives à la quantité et à la qualité des produits en papier et/ou carton mis à la consommation	Reviser d'entreprises ou à défaut un expert-comptable ou un organisme de certification
Arrêté du Gouvernement wallon instaurant une obligation de reprise de certains déchets en vue de leur valorisation ou de leur gestion	25 avril 2002 (M.B. 18 juin 2002)	Articles 33, 40, 47, 54, 62, 68, 93, 101		«certification» des statistiques relatives à la quantité (en kg) de piles et d'accumulateurs; de pneus; d'huiles usagées; de batterie de démarrage au plomb; d'équipements électriques ou électroniques; d'huiles et de graisse de friture usagées; des produits photographiques; la quantité globale et le poids total des publications (annuaires téléphoniques et télécopies)	Reviser d'entreprises ou, à défaut, expert-comptable
À titre de comparaison:					
Décret flamand réglant l'octroi d'une garantie aux entreprises touchées par la crise de la dioxine en 1999	7 avril 2000 (M.B. 23 mai 2000)		Arrêté du 14 avril 2000 du Gouvernement flamand réglant l'octroi d'une garantie aux entreprises touchées par la crise de la dioxine en 1999 (M.B. 8 juin 2000) (article 4)	Etablir et signer un rapport: Attester qu'une entreprise remplit les conditions (entre autres s'assurer que l'entreprise ne se retrouve pas dans les conditions de faillite ou de concordat judiciaire)	Reviser d'entreprises; expert-comptable externe; comptable (- fiscaliste) agréé
Loi relative à la protection de la santé des consommateurs en ce qui concerne les denrées alimentaires et les autres produits	24 janvier 1977 (M.B. 8 avril 1977)		Arrêté ministériel du 23 décembre 1999 relatif à un inventaire de certains produits d'origine animale dérivés de porcs ou de volailles (M.B. 31 décembre 1999) (article 3)	contrôle et la cosignature d'un inventaire	Reviser d'entreprises; expert-comptable; comptable agréé

Règlement	Date	Disposition	Dispositions d'exécution	Objet	Intervention
Loi relative à des mesures d'aide en faveur des entreprises agricoles touchées par la crise de la dioxine, en particulier les articles 10, 1°, 12 et 20, § 2	3 décembre 1999 (M.B. 11 décembre 1999)		Arrêté royal du 15 octobre 2000 relatif aux cotisations obligatoires et contributions volontaires dues par le secteur de l'alimentation animale au Fonds pour l'indemnisation d'entreprises agricoles touchées par la crise de la dioxine (M.B. 20 octobre 2000) (article 2)	Certification d'une déclaration sur l'honneur des fabricants ou des opérateurs indiquant le chiffre d'affaires	Reviseur d'entreprises; expert-comptable externe; comptable agréé
Loi relative au commerce des produits de l'agriculture, de l'horticulture et de la pêche maritime	28 mars 1975 (M.B. 25 avril 1975)		Arrêté royal du 22 juillet 1999 instaurant une avance pour les entreprises qui sont touchées directement par la crise de la dioxine de 1999 (M.B. 27 juillet 1999) (article 4)	Confirmation écrite d'un inventaire exact des produits d'origine animale qui ont été l'objet d'une destruction	Reviseur d'entreprises; expert-comptable; comptable agréé; un autre expert externe désigné par le Ministre de l'agriculture
Loi organisant l'agrégation d'entrepreneurs de travaux	20 mars 1991 (M.B. 6 avril 1991)		Arrêté ministériel du 27 septembre 1991 relatif aux documents à produire lors de demandes d'agrégation, d'agrégation provisoire, de transfert d'agrégation ou de l'appréciation des preuves requises en application de l'article 3, § 1 ^{er} , 2°, de la loi du 20 mars 1991 organisant l'agrégation d'entrepreneurs de travaux (M.B. 18 octobre 1991) (art. 1 ^{er} , § 1 ^{er} , 7°).	L'entrepreneur ne disposant pas d'une comptabilité régulière et qui ne publie pas de comptes annuels doit annexer à sa demande un état certifié de la totalité des biens de l'entreprise qui constituent le gage commun des créanciers	Reviseur d'entreprises ou expert-comptable

Règlement	Date	Disposition	Dispositions d'exécution	Objet	Intervention
Loi organisant l'agrèation d'entrepreneurs de travaux	20 mars 1991 (M.B. 6 avril 1991)		Arrêté royal du 26 septembre 1991 fixant certaines mesures d'application de la loi du 20 mars 1991 organisant l'agrèation d'entrepreneurs de travaux (M.B. 18 octobre 1991) (article 10, § 2)	Au cas où le ratio de solvabilité aurait diminué de plus de 20%, le Ministre peut solliciter de l'intéressé l'ouverture d'une enquête concernant sa capacité financière, afin qu'un avis soit donné par un expert-comptable ou un reviseur d'entreprises. La Commission d'agrèation des entrepreneurs peut demander d'entendre l'expert-comptable ou le reviseur d'entreprises à ce sujet afin de vérifier si l'entrepreneur intéressé dispose néanmoins de la capacité financière nécessaire pour conserver l'agrèation.	Reviser d'entreprises; expert-comptable
Loi relative aux normes de produits ayant pour but la promotion de modes de production et de consommation durables et la protection de l'environnement et de la santé, en particulier l'article 8, modifié par la loi du 28 mars 2003	21 décembre 1998 (M.B. 11 février 1999)		Arrêté royal du 14 janvier 2004 fixant les rétributions et cotisations dues au Fonds budgétaire des matières premières et des produits (M.B. 30 janvier 2004) (article 3, § 6)	Certification de la déclaration sur l'honneur du fabricant ou de l'opérateur relative au chiffre d'affaires de l'année comptable clôturée	Reviser d'entreprises, expert-comptable externe ou comptable agréé
Loi relative aux pesticides et aux matières premières pour l'agriculture, l'horticulture, la sylviculture et l'élevage	11 juillet 1969 (M.B. 17 juillet 1969)		Arrêté ministériel du 11 juin 1999 relatif à la composition des substances destinées à l'alimentation animale (M.B. 12 juin 1999) (article 1 ^{er})	Certification de la déclaration sur l'honneur des fabricants et des intermédiaires du secteur de l'alimentation animale agréés ou enregistrés	Reviser d'entreprises, expert-comptable externe ou comptable agréé

3.3. Première analyse des interventions des membres des professions économiques

Ce tableau général non-exhaustif – il existe notamment en Région wallonne des interventions des membres des professions économiques pour l'analyse d'une utilisation rationnelle de l'énergie – démontre que des interventions sont demandées aux membres des différentes composantes des professions économiques, et que ces interventions ont un objet différent d'un cas à l'autre.

De cette liste, le Conseil supérieur déduit que les normes existantes en matière d'intervention des membres des professions économiques *manquent d'une systématique uniforme*. Il est néanmoins possible de classer l'intervention d'un membre des professions économiques de différentes manières. Le Conseil supérieur distingue les systèmes de classification suivants. La première possibilité est d'introduire une classification basée sur le type de missions qu'un membre des professions économiques effectue. Il est également possible d'introduire une distinction en fonction de l'importance de la mission. Enfin, la classification peut faire usage du critère *ratione personae*. Ces trois possibilités sont abordées brièvement ci-après.

A. Classification selon le type de mission

- 1) La mission consiste en une exécution de la vérification des faits (matériel).
- 2) La mission ne se limite pas à la vérification d'un fait, dans la mesure où elle consiste également en une évaluation d'un système ou d'une organisation.

B. Classification selon l'importance (pécuniaire)

Sur la base d'une analyse coût/bénéfice, l'intervention d'un membre des professions économiques n'est souhaitable que dans la mesure où le volume (nombre, quantité...) dépasse une certaine norme minimale. Le critère justifiant l'intervention est défini aléatoirement. Dans la mesure où le volume dépasse certaines normes, la qualité du membre des pro-

fessions économiques est définie de manière plus précise.

C. Classification *ratione personae*

L'intervention du membre des professions économiques est organisée à la demande de certaines catégories de personnes. Ainsi, l'intervention peut être exigée à la demande d'une personne déterminée (par exemple un actionnaire) ou d'une certaine catégorie de personnes (tous les actionnaires) ou dans l'intérêt public. En outre, l'intervention peut être justifiée par l'intérêt d'un tiers (par exemple, le fisc), quoiqu'on puisse également argumenter que, dans ces cas-là, les intérêts de la communauté sont souvent indirectement protégés.

3.4. Preuve de jugement et de systématique

En ce qui concerne l'intervention dans les matières environnementales, on constate, dans un certain nombre de cas, que le régulateur opte pour une classification en fonction de l'importance pécuniaire. A titre d'exemple, on peut référer au système VAL-I-PAC. S'il ressort de la déclaration que la contribution ne dépasse pas un montant 625 euros et que le chiffre d'affaires ne dépasse pas un montant de 2 millions d'euros, la certification a lieu sur l'honneur. Si le chiffre d'affaires dépasse un montant de deux millions d'euros et la contribution se situe entre 625 et 2500 euros, la certification peut être effectuée par un comptable, un expert-comptable externe ou un réviseur d'entreprises. Une obligation de contribution supérieure à 2500 euros implique, par contre, d'office l'intervention d'un réviseur d'entreprises.

Le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir si cette approche conduit toujours aux résultats escomptés. Un désavantage important de ce système est la nécessité de la mise en place d'un contrôle ex-post supplémentaire afin de vérifier si le déclarant a appliqué correctement les normes.

Le troisième système, où l'intervention du membre des professions économiques est basée sur l'importance, n'est pas applicable de façon uniforme. Du point de

vue du droit de sociétés, l'intervention d'un expert-comptable, d'une part, et d'un réviseur d'entreprises, d'autre part, peut être précisément définie. Ainsi, dans le cadre de l'article 166 du Code des sociétés, un expert-comptable externe intervient pour un actionnaire déterminé, là où le contrôle par le commissaire sert l'intérêt public. Dans la problématique des matières mentionnées ci-avant, cette distinction ne peut pas être faite de façon conséquente. Tandis que certaines règles ont pour but de normaliser la préoccupation pour l'environnement, le contrôle sur l'agrément des entrepreneurs de travaux sert plutôt d'autres intérêts. Cette approche peut dès lors également être remise en question.

Il semble par conséquent opportun de développer un système dans lequel l'intervention d'un membre des professions économiques dépend des tâches à exécuter (une classification en fonction du type). Dans cette optique, les spécificités des différentes composantes des membres des professions économiques, telles que définies par la loi, pourraient servir de fil conducteur. En ce qui concerne les comptables, le législateur met l'accent sur la mission de tenue de la comptabilité et sur l'organisation des services comptables

et le conseil en la matière (article 49 de la loi du 22 avril 1999). Outre les missions mentionnées ci-avant, les experts-comptables peuvent, entre autres, conseiller en matière d'organisation administrative des entreprises (article 34 de la loi du 22 avril 1999), tandis que la tâche principale du réviseur d'entreprises consiste, entre autres, en l'exécution de missions de contrôle légal des comptes annuels (article 3 de la loi du 22 juillet 1953).

Cette approche permet de moduler une certaine normalisation de manière plus détaillée, par exemple lorsque l'analyse coût/bénéfice démontre que l'intervention obligatoire d'un membre des professions économiques est difficile à justifier.

Le Conseil supérieur invite dès lors les trois Instituts à continuer de développer et d'affiner cette piste dans le cadre d'un groupe de travail. Ces travaux pourraient conduire à l'établissement d'une charte à partir de laquelle les nouvelles tâches et missions confiées aux membres des professions économiques, seront qualifiées. Ceci devrait permettre d'aborder les questions sur l'intervention des membres des professions économiques de manière méthodique et d'aboutir à une classification claire de ces nouvelles missions.

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

**Les professions économiques en chiffres
(en date du 31 décembre 2004)**

annexe X

Institut des Reviseurs d'Entreprises

	Total	NI	Fr
A. Nombre de membres (personnes physiques) :	982	645	337
B. Nombre de membres (personnes morales) :	441	292	149
C. Nombre de stagiaires (personnes physiques) :	484	346	138

Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

	Total	NI	Fr
A. Nombre de membres (personnes physiques)	7.162	4.400	2.762
- Experts-comptables et Conseils fiscaux :	3.361	2.011	1.350
- Experts-comptables :	2.563	1.459	1.104
- Conseils fiscaux :	1.238	930	308

	Total	NI	Fr
<i>Sous-liste des « externes »</i>	4.284	2.508	1.776
- Experts-comptables et Conseils fiscaux	2.632	1.536	1.096
- Experts-comptables	1.200	651	549
- Conseils fiscaux	452	321	131

	Total	NI	Fr
<i>Autres (internes et autres)</i>	2.878	1.892	986
- Experts-comptables et Conseils fiscaux	729	475	254
- Experts-comptables	1.363	808	555
- Conseils fiscaux	786	609	177

	Total	NI	Fr
B. Nombre de membres (personnes morales)	2.080	1.195	885
- Experts-comptables et Conseils fiscaux :	761	445	316
- Experts-comptables :	1.226	689	537
- Conseils fiscaux :	93	61	32

	Total	NI	Fr
C. Nombre de stagiaires (personnes physiques)	1.836	1.309	527
- Experts-comptables :	1.319	890	429
- Conseils fiscaux :	517	419	98

Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés

	Total	NI	Fr
Nombre de membres	5.824	3.272	2.552
- Comptables agréés :	901	483	418
- Comptables-fiscalistes agréés :	4.923	2.789	2.134

	Total	NI	Fr
Nombre de personnes morales	3.348	1.922	1.426
- Comptables agréés :	416	236	180
- Comptables-fiscalistes agréés :	2.932	1.686	1.246

	Total	NI	Fr
Nombre de stagiaires	720	325	395
- Stagiaires comptables agréés :	64	42	22
- Stagiaires comptables-fiscalistes agréés :	656	283	373

Composition du Conseil supérieur et de ses Conseillers scientifiques	1
Préface	5
Annexes	
Annexe I Comptes annuels du Conseil supérieur relatifs à l'exercice 2003-2004 (exercice d'une durée de 16 mois)	9
Annexe II Avis du 1 ^{er} mars 2004 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 134 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés	11
Annexe III Avis du 1 ^{er} avril 2004 relatif à une proposition de réforme de la loi du 2 août 2002, dite de « Corporate governance »	23
Annexe IV Avis du 15 juin 2004 relatif aux règles de formation permanente adoptées par le Conseil national de l'IPCF pour l'année civile 2004	37
Annexe V Avis du 16 juin 2004 relatif aux règles de formation permanente adoptées par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux	45
Annexe VI Avis du 24 juin 2004 relatif à la proposition de huitième directive européenne en matière de droit des sociétés	51
Annexe VII Avis du 24 juin 2004 relatif à la proposition de huitième directive européenne en matière de droit des sociétés – Version anglaise	57
Annexe VIII Avis du 4 octobre 2004 en matière d'accès à la profession de comptable(-fiscaliste) agréé	63
Annexe IX Avis du 4 octobre 2004 relatif à une méthodologie de classification des interventions des membres des professions économiques dans le domaine environnemental	73
Annexe X Les professions économiques en chiffres	85

