

**Avis unanime du Conseil supérieur du 29 juin 2017  
concernant le projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises**

*Projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises*

**A. Introduction**

**1.** Monsieur Kris PEETERS, Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Emploi, de l'Economie et des Consommateurs, chargé du Commerce extérieur, a adressé un courrier en date du 11 avril 2017 demandant l'avis au Conseil supérieur à propos d'un projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

Ce projet d'arrêté royal est à situer dans les mesures d'exécution à prendre à la suite de la publication de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises au *Moniteur belge* du 13 décembre 2016 (2<sup>ième</sup> édition).

Cet arrêté royal est appelé à remplacer l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises.

**2.** Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale<sup>1</sup> 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.

**3.** La loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises confie au Roi l'adoption d'un arrêté royal portant sur :

- la composition et les missions de la Commission de stage (article 75, § 2) ;
- la procédure relative à la discipline applicable au stagiaire (article 76, § 8) ;
- les modalités relatives à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises (article 77).

**4.** Le Conseil supérieur se réjouit de l'initiative prise par le Ministre fédéral en charge de l'Economie visant une mise en œuvre rapide des mesures en matière d'accès à la profession afin d'intégrer les éléments de réforme contenu dans la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

---

<sup>1</sup> Cette mission découle de l'article 54, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

## ***B. Lignes de force de l'avis du Conseil supérieur***

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos d'un projet d'arrêté royal réformant de manière significative l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

### ***Réforme de l'accès au stage***

Un des points majeurs de cette réforme se situe au niveau de l'accès au stage qui, en un sens, est rendu plus accessible en réduisant le nombre de matières concernées par l'examen d'admission mais qui, dans un autre sens, supprime la possibilité pour les candidats réviseurs d'entreprises de bénéficier de dispenses dans les matières couvrant le « *core business* » des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur regrette que les raisons ayant conduit à la réforme ne soient en aucune manière décrites dans le rapport au Roi précédant de le projet d'arrêté royal, qui ne permet pas vraiment de cerner les motivations de la réforme. Le Conseil supérieur préconise la mise en œuvre d'une analyse d'impact de la réforme proposée notamment en matière d'attractivité de la profession mais également en matière de qualité du stage d'une durée inchangée alors que les matières couvrant le « *core business* » ne sont testées qu'en fin de stage.

Le Conseil supérieur est particulièrement préoccupé par les mesures proposées en matière de déontologie applicable à tout réviseur d'entreprises dont la connaissance ne serait testée qu'en fin de parcours alors que le stage devrait être centré, certes sur l'acquisition de matières techniques nécessaires à la profession de réviseur d'entreprises, mais également sur l'appropriation par le candidat réviseur d'entreprises de la déontologie qui lui est(sera) applicable.

Enfin, il conviendrait de l'avis du Conseil supérieur que les éventuelles dispenses dont peuvent bénéficier les récipiendaires à l'examen d'admission soient octroyées en tenant compte du parcours de formation individuel de chaque personne, de manière à se conformer à l'esprit de la Déclaration de Bologne de 1999. En effet, un candidat au stage de réviseur d'entreprises devrait pouvoir faire valoir sa formation, en ce compris lorsqu'il a obtenu un Master universitaire après avoir obtenu un baccalauréat professionnel.

### ***Réforme de l'organisation de l'accès au stage***

Un autre point majeur de la réforme est l'évolution potentielle en matière d'organisation de l'accès au stage, actuellement encadrée par une Commission d'examen, composée exclusivement de personnes en charge d'enseignement dans une université ou une haute école belge désignée par la Commission du stage.

Le Conseil supérieur s'interroge quant à l'opportunité de prévoir dans un arrêté royal différentes modalités d'organisation de l'accès au stage, dont le choix est laissé à la Commission du stage :

- « soit la Commission du stage l'organise elle-même ;
- soit la Commission du stage décide de déléguer totalement ou partiellement l'organisation des examens à une Commission d'examens ;
- soit la Commission du stage décide de déléguer totalement ou partiellement l'organisation des examens à un ou plusieurs établissements d'enseignement belges autorisés à délivrer des diplômes de niveau « master » conformément à l'arrêté du Gouvernement flamand du 11 octobre 2013 portant codification des dispositions décretales relatives à l'enseignement supérieur et le

*décret de la Communauté française du 7 novembre 2013 définissant le paysage de l'enseignement supérieur et l'organisation académique des études. »*

Le Conseil supérieur n'est pas favorable au choix laissé à la Commission du stage de déléguer totalement ou partiellement l'organisation des examens à un ou plusieurs établissements d'enseignement belges autorisés à délivrer des diplômes de niveau « master » risque de porter atteinte à la diversité des établissements d'enseignement et d'engendrer une concentration qui, de l'avis du Conseil supérieur, ne serait pas saine. En effet, il y a un risque à déléguer l'organisation de l'examen d'admission à une seule institution, ce qui pourrait conduire à l'introduction de recours par les récipiendaires estimant, par exemple, que les diplômés de cette institution pourraient disposer d'un avantage par rapport aux autres.

**De l'avis du Conseil supérieur, le maintien de la situation actuelle, à savoir le recours d'office à une Commission d'examen composée de professeurs en charge des matières concernées par l'examen d'admission (soit toutes les matières, soit uniquement celles du module « de base ») devrait être examiné à l'aune de l'expérience des années 2008-2016 de cette Commission.**

Si nécessaire, des améliorations pourraient être apportées au fonctionnement de la Commission d'examen dont les règles sont actuellement définies dans l'arrêté royal du 30 avril 2007 appelé à être abrogé.

### ***Réforme des missions confiées à la Commission du stage et au Conseil de l'IRE***

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis accentue le pouvoir confié à la Commission du stage. Sans remettre en question cette orientation, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, d'une part, de veiller à ce que les missions confiées à ladite commission n'aillent pas au-delà de ce qui est fixé par le cadre légal du 7 décembre 2016 (par exemple pour ce qui concerne le prononcé de sanctions disciplinaires à l'encontre des maîtres de stage par la Commission du stage) et, d'autre part, de veiller à ce que le Conseil de l'IRE soit suffisamment impliqué dans les travaux de la Commission du stage, notamment dans la composition de la Commission du stage.

Par ailleurs, le Conseil supérieur est particulièrement préoccupé par le fait que les missions confiées à la Commission du stage ne vont plus de pair, dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, avec une obligation d'« *accountability* », à l'égard du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur souhaite également une sécurité juridique accrue quant à l'« épreuve » à laquelle trois membres du Conseil de l'IRE soumettront les réviseurs d'entreprises répertoriés depuis cinq ans comme « réviseur d'entreprises empêché » ou les réviseurs d'entreprises ayant demandé l'omission de la liste des réviseurs d'entreprises depuis cinq ans qui souhaitent être à nouveau inscrits au registre public des réviseurs d'entreprises.

Enfin, le Conseil supérieur attire l'attention du Ministre sur le fait que certaines procédures manquent de recours qu'il conviendrait de d'insérer prévoir afin d'assurer le respect des droits de chaque partie concernée par l'accès à la profession de réviseur d'entreprises, notamment en veillant à éviter tout conflit d'intérêts entre parties (stagiaire / maître de stage / Commission du stage / Conseil de l'IRE).

### **Mesures transitoires liées à la réforme de l'accès à la profession**

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit que la Commission du stage déterminera les mesures transitoires découlant de la réforme à l'accès à la profession.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, de reprendre dans l'arrêté royal soumis pour avis les mesures transitoires liées à la réforme de l'accès à la profession de manière à assurer la sécurité juridique pour les personnes ayant entamé le processus permettant de devenir réviseur d'entreprises.

### **C. Avis unanime du Conseil supérieur**

**5.** Le présent avis du Conseil supérieur est structuré en 10 points abordés successivement :

- Les examens des (candidats)-stagiaires ;
- Déroulement du stage – Généralités ;
- Composition de la Commission du stage ;
- Droits et obligations de la Commission du stage ;
- Droits et obligations du Conseil de l'IRE ;
- Convention de stage ;
- Les mesures à l'égard des maîtres de stage ;
- « *Accountability* » de la Commission du stage ;
- Mesures transitoires ;
- Autres éléments ponctuels.

**6.** Avant de passer en revue les différents points soulevés dans le présent avis, il convient de situer la réforme proposée dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Le Conseil supérieur regrette que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal soumis pour avis manque grandement de motivations ayant conduit à la réforme proposée, sachant que le cadre légal n'a subi que très peu d'adaptions lors de l'adoption de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Ceci complique la compréhension du projet soumis pour avis et a conduit le Conseil supérieur pour certains aspects de la réforme à poser des questions plutôt qu'à donner son avis.

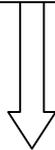
**7.** De manière schématique, l'accès à la profession de réviseur d'entreprises se présente comme suit (colonne de gauche = situation actuelle / colonne de droite = proposition d'arrêté royal soumis pour avis) :

Situation actuelle

Avoir obtenu un diplôme de master

Introduire un dossier permettant de bénéficier de dispenses sur les 19 matières (critère : minimum d'ECTS)

Dispenses et/ou réussite des 19 (10+9) matières  
Commission d'examens



Le stage de 3 ans minimum peut débuter

\* par an, au moins 1.000 heures de missions révisorales

\* deux tiers au moins dans un Etat membre de l'Union européenne, dont un tiers au moins effectué en Belgique

\* exercices professionnels imposés aux stagiaires

\* prolongation éventuelle du stage

Examen d'aptitude  
5 possibilités de présenter l'examen

Prestation de serment

Réviseur d'entreprises

Réforme proposée

Etre en passe d'obtenir un diplôme de master (Loi)

Introduire un dossier permettant de bénéficier de dispenses sur les 9 matières du module de base – Critères ?

Dispenses et/ou réussite des 9 matières  
Commission d'examens / Commission Stage / une université

+

Avoir obtenu son Master



Le stage de 3 ans minimum peut débuter

\* impossibilité de bénéficier de dispenses pour 10 matières, qualifiées d'approfondissement dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis

\* par an, au moins 1.000 heures de missions révisorales, réparties sur les différents types de missions révisorales

\* Les deux tiers au moins du stage se déroulent auprès d'un réviseur d'entreprises (article 74 de la loi)

\* séminaires de stage organisés

\* prolongation éventuelle du stage

Examen d'aptitude  
5 possibilités de présenter l'examen

Prestation de serment

Réviseur d'entreprises

### **C.1 Les examens des (candidats)-stagiaires**

**8.** Un des changements majeurs introduits dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis se situe au niveau de l'examen d'admission. Il ressort en effet de l'article 25 dudit projet d'arrêté royal qu'un candidat stagiaire peut entamer son stage pour autant qu'il ait réussi l'examen relatif aux matières regroupées sous le vocable de « module de base », quitte à présenter l'examen théorique relatif aux matières regroupées sous le vocable de « module d'approfondissement » durant le stage et en tout cas avant la présentation de l'examen d'aptitude.

**9.** Le Conseil supérieur s'interroge sur les dénominations données aux deux modules (« module de base » et « module d'approfondissement ») qui laissent supposer que le « module d'approfondissement » vise les mêmes matières que celles du « module de base » mais de manière plus détaillées alors que tel n'est pas le cas.

L'article 8 de la directive « audit » regroupe également les matières en deux groupes :

- § 1<sup>er</sup> libellé comme suit « Le test de connaissance théorique inclus dans l'examen couvre notamment les domaines suivants » ;
- § 2 libellé comme suit « Il couvre également au moins les domaines suivants dans la mesure où ils se rapportent au contrôle des comptes ».

Les matières visées à l'article 25, § 4 du projet d'arrêté royal soumis pour avis correspondent à celles énumérées sous le § 1<sup>er</sup> de l'article 8 de la directive « audit » alors que les matières visées à l'article 25, § 3 du projet d'arrêté royal susmentionné correspondent à celle énumérées sous le § 2 de l'article 8 de la directive « audit ».

Ce qui figure dans le projet d'arrêté royal sous le vocable « module de base » reprend les matières annexes que doit connaître un candidat réviseur d'entreprises pour autant qu'elles se rapportent au contrôle légal des comptes et ce qui figure sous le vocable « module d'approfondissement » reprend les matières directement liées au « *core business* » du réviseur d'entreprises.

**De l'avis du Conseil supérieur, il convient d'utiliser le vocable retenu dans la directive « audit » dans la mesure où aucun élément particulier ne pose problème dans l'utilisation des expressions issues de la directive européenne.**

**10.** Le Conseil supérieur est particulièrement sceptique quant à l'approche retenue dans le projet d'arrêté royal, à savoir qu'il convient de connaître les matières connexes avant d'entamer le stage mais que les matières correspondant au « *core business* » ne doivent être maîtrisées qu'en fin de parcours, sans pour autant rallonger la durée du stage.

**C'est en particulier interpellant pour ce qui concerne une matière comme la déontologie qui ne devra être maîtrisée qu'en fin de parcours alors que le stage doit permettre au candidat de fixer des règles comportementales strictes aux côtés d'une connaissance technique des matières.**

Dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal, la motivation donnée pour ce changement d'approche est pour le moins sommaire : « *Cet article traite des modalités relatives à l'octroi de dispenses. La possibilité d'accorder des dispenses aux titulaires d'un diplôme de niveau « master » ou de certificats de réussite complémentaires est maintenue. Toutefois, les dispenses ne peuvent plus être accordées que pour les matières incluses dans le module de base (article 25, § 3). Des dispenses ne peuvent donc plus être obtenues pour les matières incluses dans le module approfondissement* »

*(article 25, § 4). Ces dernières matières étant inhérentes à l'audit et donc extrêmement importantes pour l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises, la possibilité d'obtenir des dispenses à cet égard est supprimée. »*

**11. Sans s'opposer à cette éventuelle orientation mais sans la soutenir pour autant, le Conseil supérieur tient à attirer l'attention du Ministre fédéral en charge de l'Economie sur ce point de la réforme envisagée et s'interroge sur l'opportunité de demander à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'effectuer, préalablement à une telle réforme, une étude d'impact quant à l'incidence d'une telle proposition.**

En effet, le secteur du révisorat d'entreprises se plaint depuis de nombreuses années à propos de la difficulté d'attirer des jeunes recrues dans leur secteur d'activités. Il pourrait sembler opportun de mesurer l'impact d'une telle réforme avant son introduction, en particulier dans la mesure où aucun élément allant en ce sens ne figure dans la loi du 7 décembre 2016 laissant au Roi toute latitude quant à l'organisation du stage des candidats réviseurs d'entreprises.

Ceci pourrait conduire à une réorientation de la profession composée à l'avenir de juristes et non plus majoritairement d'économistes au vu du nombre de matières juridiques pouvant faire l'objet de dispenses alors que des matières telles que la comptabilité générale, l'audit externe, les normes comptables internationales, etc ne donneraient plus lieu à dispenses.

**12.** Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que l'octroi de dispenses dans les matières dénommées « de base » dans le projet d'arrêté royal par la Commission du stage en fonction du critère du nombre d'ECTS est supprimé. Il ressort, en effet, du rapport au Roi précédant l'arrêté royal que *« les dispenses pour le module de base sont accordées par matière et ne peuvent être octroyées que si la matière est incluse dans le programme du diplôme ou des certificats de réussite dont question plus haut. La condition selon laquelle le nombre de points d'études ECTS consacrés à la matière doit correspondre au moins au nombre de points d'études ECTS considérés comme suffisants par le Conseil de l'Institut est supprimée »*.

Le seul fait d'avoir suivi un cours repris sur le diplôme de « master » semble dès lors suffire dans la mesure où aucun critère objectif d'octroi d'une dispense n'est prévu dans le projet d'arrêté royal.

**A nouveau, sans s'opposer à cette éventuelle orientation mais sans la soutenir pour autant, le Conseil supérieur tient à attirer l'attention du Ministre fédéral en charge de l'Economie sur ce point de la réforme envisagée et s'interroge sur l'opportunité de demander à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'effectuer, préalablement à une telle réforme, une étude d'impact quant à l'incidence d'une telle proposition.**

On relèvera, par ailleurs, que la modification des critères d'octroi de dispenses rendra la situation d'accès à la profession de réviseur d'entreprises largement différente de l'accès à la profession d'expert-comptable alors que, jusqu'à présent, le législateur avait veillé à un rapprochement des réglementations applicables aux différentes composantes des professions économiques, dans le respect des spécificités liées à chaque composante.

Afin de clarifier la situation, l'annexe 2 au présent avis synthétise les mesures d'accès à la profession, d'une part, d'un candidat expert-comptable et, d'autre part, d'un candidat conseil fiscal reprises dans 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 fiscal (colonne de droite) en comparaison avec les mesures

d'accès à la profession d'un candidat réviseur d'entreprises reprises dans l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises (colonne de gauche).

**13.** La liste des matières énumérées dans l'article 25, §§ 3 et 4 découle directement de l'article 8 de la directive « audit ». Le § 5 de l'article 25 du projet d'arrêté royal permet quant à lui à la Commission du stage de compléter la liste des matières de manière autonome.

De l'avis du Conseil supérieur, il est approprié de prévoir que cette liste puisse être amenée à faire l'objet d'une mise à jour afin de tenir compte des « matières spécifiquement belges et d'autres matières pertinentes propres à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises ».

Ceci ne peut cependant se faire que dans le respect du processus législatif et réglementaire habituel, à savoir une modification de l'article 25 (le cas échéant à l'initiative de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) par le biais d'un arrêté royal et après avis du Conseil supérieur des Professions économiques. La directive « audit » permet aux Etats membres d'étendre la liste des matières mais ne prévoit nullement qu'une organisation professionnelle décide de la liste des matières à présenter avant de pouvoir présenter l'examen d'aptitude.

**14.** Le § 2 de l'article 26 du projet d'arrêté royal précise que « *les dispenses précitées sont accordées par matière, à condition que la matière soit incluse dans le programme du diplôme ou des certificats de réussite dont question au § 1<sup>er</sup>* ».

Le Conseil supérieur tient à relever deux éléments :

- 1°) il est à tout le moins particulier qu'aucun critère permettant d'octroyer une dispense ne soit repris dans l'arrêté royal (contrairement à ce que prévoit l'actuel article 14, § 2). Cela laisse à penser que les dispenses seraient octroyées d'office si un seul cours aurait été suivi, quel qu'en soit son importance ou le contenu exact du cours ou qu'il est laissé à la seule appréciation de la Commission du stage de déterminer à partir de quel moment un candidat au stage peut bénéficier d'une dispense ;
- 2°) le libellé retenu, à savoir « à condition que la matière soit incluse dans le programme du diplôme ou des certificats de réussite dont question au § 1<sup>er</sup> », est contraire à la Déclaration de Bologne de 1999 en ce sens qu'un étudiant ayant suivi la filière « bac professionnel », suivi d'un « master » ne pourrait, à l'aune de la mesure reprise dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, bénéficier que de dispenses pour son unique (ou ses deux ans) de master universitaire.

**Le Conseil supérieur ne peut dès lors aucunement marquer son accord avec la mesure contenue dans le § 2 de l'article 26 du projet d'arrêté royal.**

**15.** Il ressort de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 9° du même projet d'arrêté que la Commission du stage « organise les examens visés à l'article 25, §§ 3 et 4 et l'examen d'aptitude ».

La lecture conjointe de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 9° et du § 1<sup>er</sup> de l'article 9 de l'arrêté royal soumis pour avis permet cependant d'envisager trois cas de figure en matière d'organisation de l'examen d'admission :

- soit la Commission du stage l'organise elle-même ;
- soit la Commission du stage décide de déléguer totalement ou partiellement l'organisation des examens à une Commission d'examens ;
- soit la Commission du stage décide de déléguer totalement ou partiellement l'organisation des examens à un ou plusieurs établissements d'enseignement belges autorisés à délivrer des

diplômes de niveau « master » conformément à l'arrêté du Gouvernement flamand du 11 octobre 2013 portant codification des dispositions décrétales relatives à l'enseignement supérieur et le décret de la Communauté française du 7 novembre 2013 définissant le paysage de l'enseignement supérieur et l'organisation académique des études.

L'arrêté royal du 30 avril 2007 prévoit la délégation de l'organisation de l'examen d'admission par une Commission d'examen (article 11), composée de personnes enseignant au sein d'une université ou d'une institution de l'enseignement supérieur de type long les matières prévues à l'examen d'admission, toutes désignées par la Commission du stage.

**16.** Le Conseil supérieur s'interroge sur les multiples possibilités prévues par le projet d'arrêté royal soumis pour avis. De l'avis du Conseil supérieur, il n'appartient pas à la Commission du stage de fixer ce genre de modalité d'organisation de l'examen d'admission mais bien au Roi comme le prévoit l'article 75 de la loi du 7 décembre 2016.

Certaines alternatives prévues par les articles 6, § 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup> et 9, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal soumis pour avis semblent de l'avis du Conseil supérieur poser question :

- supprimer la Commission d'examen existant actuellement (dont tous les membres sont désignés par la Commission du stage) pour ramener l'organisation de l'examen d'admission à la Commission du stage elle-même sans recours à des professeurs correspond à première vue à un repli corporatiste qu'il conviendrait de pouvoir motiver ;
- déléguer totalement ou partiellement l'organisation des examens à un ou plusieurs établissements d'enseignement belges autorisés à délivrer des diplômes de niveau « master » risque de porter atteinte à la diversité des établissements d'enseignement et d'engendrer une concentration qui, de l'avis du Conseil supérieur, ne serait pas saine. En effet, il y a un risque à déléguer l'organisation de l'examen d'admission à une seule institution, ce qui pourrait conduire à l'introduction de recours par les récipiendaires estimant, par exemple, que les diplômés de cette institution pourraient disposer d'un avantage par rapport aux autres.

**De l'avis du Conseil supérieur, le maintien de la situation actuelle, à savoir le recours d'office à une Commission d'examen composée de professeurs en charge des matières concernées par l'examen d'admission (soit toutes les matières, soit uniquement celles du module « de base ») devrait être examiné à l'aune de l'expérience des années 2008-2016 de cette Commission.**

Si nécessaire, des améliorations pourraient être apportées au fonctionnement de la Commission d'examen dont les règles sont actuellement définies dans l'arrêté royal du 30 avril 2007 appelé à être abrogé.

Par ailleurs, il semble peu opportun, dans le paragraphe 2, de limiter la composition de la Commission d'examen aux professeurs enseignant les matières visées à l'article 25, § 3, à savoir les matières relevant du module de base. De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de couvrir tant les matières de base (article 25, § 3) que les matières d'approfondissement (article 25, § 4) de manière à maintenir des questions d'examen proches des besoins de la profession.

## **C.2 Déroulement du stage – Généralités**

**17.** Après avoir accédé au stage, les candidats réviseurs d'entreprises s'engagent dans un processus de minimum trois ans durant lequel les stagiaires vont être amenés :

- à prouver leurs connaissances théoriques dans les matières qualifiées « d'approfondissement » dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis et
- à étendre leurs connaissances pratiques à la profession de réviseur d'entreprises. A cet effet, ils effectueront au moins 1000 heures par an de missions révisorales, réparties sur les différents types de missions révisorales.

Le Conseil supérieur se félicite du nouvel article 14 du projet d'arrêté royal qui décrit de manière détaillée le contenu minimal d'une convention de stage et, en particulier, l'engagement du maître de stage de prévoir une répartition équilibrée des travaux d'audit sur les différents types de missions révisorales, définies comme suit à l'article 3, 10° de la loi du 7 décembre 2016 :

*« 10° mission révisorale : toute mission, y inclus la mission de contrôle légal des comptes, qui a pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère des comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entité ou une institution; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'attention des membres du conseil d'entreprise ; »*

**Il ne suffit cependant pas de prévoir la diversité des missions mais aussi de s'assurer de l'effectivité de cette diversification des travaux effectués par les stagiaires et, en cas de manquements constatés, de s'assurer d'une mise en œuvre de mesures adéquates au cours de l'année suivante (pas après les trois premières années de stage). Il s'agit là d'une mission évidente de la Commission du stage à insérer explicitement dans l'article 6, § 1<sup>er</sup> du projet d'arrêté royal.**

**18.** Le Conseil supérieur s'interroge également sur le caractère contraignant (ou non) des « séminaires de stage [organisé par la Commission du stage] dans les matières dans lesquelles le stagiaire est réputé se perfectionner, ainsi que dans des domaines connexes » (article 6, § 1<sup>er</sup>, 8° du projet d'arrêté royal soumis pour avis) en comparaison avec la mesure contenue actuellement dans l'arrêté royal du 30 avril 2007 qui précise que la Commission du stage « organise et dirige les exercices professionnels imposés au stagiaire ».

De l'avis du Conseil supérieur, il pourrait en être déduit que les séminaires de stage, actuellement obligatoires, deviennent facultatifs.

Au vu du taux d'échec lors de la présentation de l'examen d'aptitude, le Conseil supérieur n'est pas favorable à une formation « *light* » des stagiaires à l'avenir.

**19.** Par ailleurs, le Conseil supérieur constate qu'il ressort de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 9° du projet d'arrêté royal soumis pour avis que la Commission du stage « organise les examens visés à l'article 25, [...] § 4 [...] », à savoir l'examen théorique sur les matières visées dans le « module d'approfondissement ».

Aucune précision n'est donnée quant à la nature de cet examen théorique. Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, que la clarté nécessaire soit donnée pour les stagiaires qui devront présenter cet examen théorique (en lieu et place de l'examen d'admission pour lesquels ils pouvaient bénéficier

de dispenses) et que la sécurité juridique voulue soit donnée quant à l'effectivité de cet examen théorique.

**20. Le Conseil supérieur ne peut, par contre, pas marquer son accord avec l'article 16, § 1<sup>er</sup> du projet d'arrêté royal soumis pour avis. En effet, de l'avis du Conseil supérieur, l'actuel article 2, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 30 avril 2007 qui définit le but du stage accorde une importance au fait que le stage vise à « préparer les candidats à la profession de réviseur d'entreprises en assurant leur formation [...] à la déontologie professionnelle ».**

**Le texte proposé ne fait référence qu'à une expérience professionnelle pratique pertinente et à une formation théorique appropriée, alors que la déontologie est, selon le Conseil supérieur, un des apprentissages majeurs au cours du stage.**

**21. Par ailleurs, toujours en matière de déontologie, le Conseil supérieur est perplexe quant aux éventuelles dérogations aux règles prévues en matière d'incompatibilité dont pourraient bénéficier les stagiaires. Le commentaire par article suivant le rapport au Roi cite deux exemples : administrateur d'une ASBL ou d'une société commerciale.**

A nouveau, alors que la déontologie est la clé de voûte du stage, des dérogations à ces règles déontologiques en apprentissage seraient déjà accordées.

**Le Conseil supérieur tient à souligner que l'article 29 de la loi du 7 décembre 2016 ne permet pas au Conseil de l'IRE d'accorder des dérogations aux réviseurs d'entreprises. Ni la loi (que ce soit la loi du 22 juillet 1953 ou la loi du 7 décembre 2016), ni l'arrêté royal du 30 avril 2007 ne prévoient la possibilité pour la Commission du stage d'accorder des dérogations en matière de déontologie aux stagiaires. Il ne peut dès lors marquer son accord à propos de cette compétence supplémentaire confiée à la Commission du stage.**

### ***C.3 Composition de la Commission du stage***

**22. La composition de la Commission du stage a été revue dans l'article 2, § 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis. En effet, comme par le passé, la Commission du stage est composée de 10 personnes mais sa composition est modifiée :**

- l'arrêté royal de 2007 en matière d'accès à la profession prévoit que ces dix personnes se répartissent comme suit : quatre membres du Conseil de l'IRE et six autres personnes physiques, réviseurs d'entreprises ayant eu la qualité de réviseurs d'entreprises. Parmi ces six autres personnes physiques, au maximum trois personnes peuvent ne plus être réviseur d'entreprises (mais avoir eu la qualité de réviseurs d'entreprises) ;
- le projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit que ces dix personnes doivent être réviseur d'entreprises personnes physiques, dont au moins deux membres du Conseil de l'IRE.

**23. Dans le cadre de la réforme ayant conduit à l'adoption de la loi du 7 décembre 2016, différentes missions ont été confiées au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (en abrégé, CSR).**

En vertu de l'article 32, alinéa 2 de la loi, le CSR assume la responsabilité finale de :

- la supervision de l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi que de l'inscription, l'enregistrement, la tenue et la mise à jour du registre public ;
- la supervision de la formation permanente ;
- la supervision des systèmes de contrôle de qualité et
- de la surveillance.

L'alinéa 1<sup>er</sup> du § 1<sup>er</sup> de l'article 41 contient les délégations de missions du CSR à l'Institut :

- 1° l'octroi et le retrait de la qualité de réviseurs d'entreprises
- 2° l'inscription, l'enregistrement, la tenue et la mise à jour du registre public
- 3° l'organisation de la formation permanente.

L'alinéa 2 du § 1<sup>er</sup> de l'article 41 de la loi précise que c'est le Collège qui assume la responsabilité finale de la supervision et de l'exécution des missions visées au premier alinéa déléguées à l'Institut. L'Institut transmet au Collège tout document ou information concernant ces missions dans le format et selon la fréquence définis par le Collège.

**24.** Il en résulte que les missions confiées à l'IRE et partant à son Conseil se présentent désormais comme suit :

- 1°) *article 74, alinéa 1<sup>er</sup>* : « L'Institut organise pour ceux qui souhaitent devenir réviseur d'entreprises le stage prévu à l'article 5, § 1<sup>er</sup>, 4° ».
- 2°) certaines missions confiées au CSR ont été déléguées par la loi à l'IRE :
  - *article 78* : l'Institut est compétent pour l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi que pour la tenue et la mise à jour du registre public, selon les modalités fixées par ou en vertu de la présente loi ;
  - *article 79* : l'Institut organise la formation permanente des réviseurs d'entreprises afin de maintenir leurs connaissances théoriques, leurs compétences professionnelles et leurs valeurs à un niveau suffisamment élevé.

**25.** Au vu de la réforme de décembre 2016, le Conseil supérieur s'interroge sur les motivations ayant conduit à la réduction du nombre de membres du Conseil de l'IRE qui sont appelés à s'impliquer dans l'organisation et l'encadrement du stage alors qu'il s'agit d'une mission importante qui est confiée légalement en direct à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

**De l'avis du Conseil supérieur, une des tâches principales du Conseil de l'IRE définies par le législateur étant l'organisation du stage, il n'est pas opportun de réduire le nombre de membres du Conseil de l'IRE qui s'investissent dans la Commission du stage. Cette opinion du Conseil supérieur est encore renforcée à la lecture des pouvoirs très larges qui sont confiés par le projet d'arrêté royal soumis pour avis à ladite Commission du stage.**

#### ***C.4 Droits et obligations de la Commission du stage***

##### *C.4.1 Statut de « maître de stage » – article 6, § 1<sup>er</sup>, 1° du même projet d'arrêté*

**26.** Le Conseil supérieur regrette la suppression de la mesure contenue dans l'article 30 de l'arrêté royal du 30 avril 2017 dont il ressort que :

*« Le maître de stage, en se conformant aux instructions de la Commission du stage, veille à la bonne formation professionnelle et déontologique du stagiaire. Il confie au stagiaire des travaux entrant dans le cadre de la profession et le guide dans l'exécution de ceux-ci. »*

**De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure est fondamentale pour permettre à la Commission du stage d'avoir les moyens d'assurer une guidance adéquate du maître de stage durant la période de stage et devrait dès lors être intégrée dans l'arrêté royal soumis pour avis.**

**27.** Par ailleurs, à la suite de la non-reprise de l'article 25 de l'arrêté royal de 2007 dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, il n'y a plus de clarté quant à la partie qui peut prendre l'initiative quant au changement de maître de stage alors que l'article 25 donne ce droit au stagiaire.

Le Conseil supérieur plaide dès lors pour un retour à la situation antérieure afin d'offrir la sécurité juridique voulue au stagiaire en la matière.

#### *C.4.2 Durée du stage – article 6, § 1<sup>er</sup>, 6° du même projet d'arrêté*

**28.** Il ressort de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 6° du même projet d'arrêté que la Commission du stage « décide de la prolongation ou de la réduction de la durée du stage, de la suspension du stage, de la reprise du stage, du changement de maître de stage et du stage à l'étranger ».

**Le Conseil supérieur identifie un élément de changement pour lequel il ne peut en aucun cas marquer son accord. En effet, les décisions de réductions de stage seraient laissées totalement à l'appréciation de la Commission du stage dans la mesure où le membre de phrase « dans les cas déterminés par le présent arrêté » a été supprimé.**

Le Conseil supérieur plaide dès lors pour un retour à la situation antérieure en permettant à la Commission du stage de réduire la durée du stage « dans les cas déterminés par le présent arrêté » et de prévoir dans ledit arrêté royal les situations pouvant conduire à la réduction du stage d'un candidat réviseur d'entreprises.

#### *C.4.3 Examen d'aptitude – article 6, § 1<sup>er</sup>, 11° et 12° du même projet d'arrêté*

**29.** Il ressort de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 12° du même projet d'arrêté que la Commission du stage « décide de l'admission à l'examen d'aptitude selon les modalités prévues à l'article 28, § 2 ». Ce point ne figure pas actuellement dans l'article 8 de l'arrêté royal de 2007. Le Conseil supérieur est favorable au rôle que jouera à l'avenir la Commission du stage en décidant de l'admission d'un stagiaire à l'examen d'aptitude.

**30.** Par ailleurs, l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 11° du même projet d'arrêté précise que la Commission du stage « peut imposer aux stagiaires des tâches supplémentaires destinées à parfaire leur formation ». Cette mesure est plus générale que la mesure contenue actuellement sous le 9° de l'article 8 de l'arrêté royal de 2007 qui permet à la Commission du stage d'« imposer aux stagiaires ayant échoué à l'examen d'aptitude, des travaux supplémentaires destinés à parfaire leur formation pratique ».

De l'avis du Conseil supérieur, il importe que la Commission du stage guide de manière proactive tout stagiaire ayant échoué à l'examen d'aptitude afin de permettre au stagiaire de se présenter devant le jury d'examen d'aptitude lors d'une (par forcément de la) session suivante en ayant amélioré ses

connaissances théoriques et/ou pratiques dans les domaines pour lesquels des lacunes ont été constatées lors de la session (des sessions) d'examen d'aptitude ayant conduit à un échec.

**31. Le Conseil supérieur se félicite de l'adaptation des points 11° et 12° qui amèneront la Commission du stage à pouvoir jouer un rôle proactif conduisant les stagiaires à un meilleur taux de réussite de l'examen d'aptitude.**

#### ***C.5 Droits et obligations du Conseil de l'IRE***

**32.** Le projet d'arrêté royal soumis pour avis confie différentes missions au Conseil de l'IRE. D'une manière générale, on relèvera que tout recours à l'encontre d'une décision de la Commission du stage doit être adressé au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (article 6, § 2). Dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, seules deux décisions de la Commission du stage sont susceptibles de recours :

- la décision en matière de dispenses pour l'examen d'admission ;
- la décision en matière de prolongation ou de réduction de la durée du stage ainsi qu'aux autres décisions reprises sous le 6° de l'article 6.

De l'avis du Conseil supérieur d'autres décisions de la Commission du stage pourrait faire l'objet d'un recours. Tel est par exemple le cas de la radiation administrative d'un stagiaire (16°). Il propose dès lors de généraliser la possibilité de recours des stagiaires à l'encontre d'une décision de la Commission du stage, dans le respect droits et obligations des parties (le stagiaire, le maître de stage et la Commission du stage).

**33.** Deux chapitres du projet d'arrêté royal soumis pour avis traitent de mesures contenues dans le projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises, à propos duquel un avis a été rendu par le Conseil supérieur en date du 18 janvier 2017 :

- l'examen spécifique en vue de la réinscription au registre public ;
- l'examen spécifique en vue du retrait de la qualité de réviseur d'entreprises temporairement empêché.

- Retrait de la qualité de réviseur d'entreprises temporairement empêché

**34.** L'article 30, § 5 de la loi du 7 décembre 2016 précise que « le Roi fixe les modalités spécifiques relatives à la qualité de « réviseur d'entreprises temporairement empêché ».

**35.** L'article 21 du projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises soumis pour avis en décembre 2016 se présentait comme suit :

*« § 1<sup>er</sup>. Tout réviseur d'entreprises temporairement empêché peut solliciter auprès de l'Institut l'autorisation de pouvoir à nouveau exercer des missions révisorales lorsque la situation d'empêchement a pris fin.*

§ 2. La demande d'autorisation contient une déclaration du réviseur d'entreprises concerné selon laquelle il ne se trouve plus dans l'une des situations d'incompatibilité visées à l'article 29, § 2, de la loi.

Le réviseur d'entreprises joint à sa déclaration tout élément prouvant que la situation d'empêchement a pris fin.

L'Institut prend, au plus tard dans les trois mois de l'envoi de la demande d'autorisation, une décision relative à l'acceptation ou au refus de cette demande. En cas d'acceptation, le réviseur d'entreprises n'est plus mentionné au registre public en tant que « réviseur d'entreprises temporairement empêché ».

§ 3. Lorsque la demande d'autorisation est introduite par le réviseur d'entreprises plus de cinq années après son inscription au registre public en qualité de « réviseur d'entreprises temporairement empêché », il présente en outre une épreuve organisée conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises. »

**36.** Dans son avis du 18 janvier 2017 (point **21.**), le Conseil supérieur mentionnait :

« **21.** L'article 21 du projet soumis pour avis précise ensuite, en son § 1<sup>er</sup>, que tout réviseur d'entreprises temporairement empêché peut solliciter auprès de l'Institut l'**autorisation de pouvoir à nouveau exercer des missions révisorales** lorsque la situation d'empêchement a pris fin.

L'article 21, § 2 du projet précise que « la demande d'autorisation contient une déclaration du réviseur d'entreprises concerné selon laquelle il ne se trouve plus dans l'une des situations d'incompatibilité visées à l'article 29, § 2, de la loi » et que « le réviseur d'entreprises joint à sa déclaration tout élément prouvant que la situation d'empêchement a pris fin ».

De l'avis du Conseil supérieur, le délai de trois mois laissé à l'Institut pour statuer sur l'acceptation ou le refus de la demande, est particulièrement long. Pendant cette période, le réviseur d'entreprises concerné se trouvera en effet dans l'impossibilité d'exercer des missions révisorales. Il convient de limiter ce délai à un mois.

Lorsque la demande d'autorisation de pouvoir à nouveau exercer des missions révisorales est introduite par le professionnel plus de cinq années après son inscription au registre public en qualité de réviseur d'entreprises temporairement empêché, il doit réussir un « examen » (article 21, § 3 du projet).

Le Conseil supérieur s'interroge sur le renvoi à « une épreuve organisée conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises ».

Ce renvoi est particulièrement vague, et il n'est pas précisé quelle est l'épreuve visée. L'arrêté royal cité sera d'ailleurs abrogé à la date fixée par le Roi, conformément à l'article 145, 6° de la loi.

Il est dès lors souhaitable d'adapter et de préciser cette disposition afin d'en assurer la sécurité juridique. »

Au moment de la rédaction du présent avis (en date du 29 juin 2017), le projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises n'a pas encore été adapté. Si aucune modification ne devait être apportée audit projet d'arrêté royal, le Conseil supérieur estime qu'une adaptation des mesures contenues dans le présent projet d'arrêté royal devrait être opérée.

**37.** En effet, l'article 39 du projet d'arrêté royal soumis pour avis se présente comme suit :

*« § 1<sup>er</sup>. Les personnes qui, depuis plus de cinq ans, ont adopté la qualité de « réviseur d'entreprises temporairement empêché » et qui, conformément à l'article 21 de l'arrêté royal du XXX relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises, ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement au registre public des réviseurs d'entreprises, souhaitent obtenir l'autorisation d'effectuer à nouveau des missions révisorales, sont exemptées des examens visés à l'article 25, §§ 3 et 4, du stage et de l'examen d'aptitude.*

*§ 2. Les personnes visées au premier paragraphe doivent toutefois réussir une épreuve orale qui est confiée par le Conseil à un jury composé de trois membres du Conseil appartenant au même rôle linguistique que le candidat. »*

**38.** En comparant le premier paragraphe avec l'article 21 du projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur constate que la mesure contenue dans l'arrêté royal soumis pour avis, n'apporte peu, voire pas, d'éléments supplémentaires.

Le second paragraphe est à ce point sibyllin à propos de l'« épreuve orale » évoquée qu'il n'est pas possible pour le Conseil supérieur de se forger une opinion à propos de la nature de l'entretien avec les trois membres du Conseil de l'IRE. De même, à la lecture de la mesure proposée il est impossible pour le récipiendaire de préparer adéquatement cette épreuve. Le Conseil supérieur relève que le pouvoir laissé aux trois membres du Conseil de l'IRE composant le jury est excessif. Enfin, le récipiendaire ne semble disposer d'aucun moyen de recours à cette décision.

**Le Conseil supérieur estime que la sécurité juridique voulue n'est pas assurée et préconise à tout le moins un développement plus ample de l'objet de l'épreuve orale.**

- Réinscription au registre public

**39.** L'article 9, § 1<sup>er</sup>, 2° de la loi du 7 décembre 2016 permet le retrait d'un réviseur d'entreprises du registre public à sa demande :

*« § 1<sup>er</sup>. En vertu de la délégation visée à l'article 41 et selon les modalités prévues par cet article, la qualité de réviseur d'entreprises est retirée par l'Institut dans les cas suivants :*

*(...)*

*2° lorsque le réviseur d'entreprises le demande expressément. »*

**40.** L'article 24 du projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises soumis pour avis en décembre 2016 se présentait comme suit :

*« § 1<sup>er</sup>. Tout réviseur d'entreprises personne physique qui, pour un motif autre que disciplinaire, a perdu sa qualité peut solliciter de l'Institut sa réinscription au registre public, pourvu qu'il remplisse les conditions prévues aux articles 5 et 29 de la loi, à la date de sa demande, et qu'il ait satisfait aux obligations de formation permanente.*

*Le demandeur est dispensé de prêter serment à nouveau devant la Cour d'appel de Bruxelles ou de Liège.*

*§ 2. La demande de réinscription est adressée à l'Institut conformément à l'article 2.*

*Le demandeur joint à son dossier un curriculum vitae retraçant les activités professionnelles qu'il a le cas échéant exercées depuis la perte de sa qualité, ainsi que la preuve qu'il a poursuivi de manière continue sa formation permanente tel que prévu à l'article 27 de la loi.*

*§ 3. Si le réviseur d'entreprises personne physique a perdu sa qualité en vertu de l'article 9, § 1<sup>er</sup>, 2°, de la loi, celui-ci joint par ailleurs à sa demande de réinscription la preuve qu'il a satisfait aux obligations sur lesquelles le rappel à l'ordre était appuyé.*

*§ 4. Lorsque la demande de réinscription est formulée plus de cinq années après la perte de la qualité de réviseur d'entreprises, le demandeur présente en outre une épreuve organisée conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises. »*

**41.** Dans son avis du 18 janvier 2017 (point **22.**), le Conseil supérieur mentionnait :

**22.** Tout réviseur d'entreprises personne physique qui, pour un motif autre que disciplinaire, a perdu sa qualité peut solliciter auprès de l'Institut sa réinscription au registre public, pourvu qu'il remplisse certaines conditions (article 24 du projet soumis pour avis).

Lorsque la demande de réinscription est introduite plus de cinq années après la perte de la qualité de réviseur d'entreprises, le demandeur devra présenter une « épreuve » (article 24, § 4 du projet).

Le Conseil supérieur s'interroge sur le renvoi à « une épreuve organisée conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises ».

Outre le fait que ce renvoi est particulièrement vague, il n'est pas précisé quelle est l'épreuve visée. L'arrêté royal cité sera d'ailleurs abrogé à la date fixée par le Roi, conformément à l'article 145, 6° de la loi.

Il est dès lors souhaitable d'adapter et de préciser cette disposition afin d'en assurer la sécurité juridique.

Au moment de la rédaction du présent avis (en date du 29 juin 2017), le projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises n'a pas encore été adapté. Si aucune modification ne devait être apportée audit projet d'arrêté royal, le Conseil supérieur estime qu'une adaptation des mesures contenues dans le présent projet d'arrêté royal devrait être opérée.

**42.** En effet, l'article 38 du projet d'arrêté royal soumis pour avis se présente comme suit :

*« § 1<sup>er</sup>. Les personnes qui, depuis plus de cinq ans, ont perdu la qualité de réviseur d'entreprises et qui, conformément à l'article 24 de l'arrêté royal du XXX relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises, ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement au registre public des réviseurs d'entreprises, souhaitent se réinscrire au registre public, sont exemptées des examens visés à l'article 25, §§ 3 et 4, du stage et de l'épreuve orale de l'examen d'aptitude.*

*§ 2. Les personnes visées au premier paragraphe doivent toutefois présenter l'épreuve écrite de l'examen d'aptitude. Elles doivent en outre réussir une épreuve orale qui est confiée par le Conseil à un jury composé de trois membres du Conseil appartenant au même rôle linguistique que le candidat. »*

**43.** En comparant le premier paragraphe avec l'article 24 du projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur constate que la mesure contenue dans l'arrêté royal soumis pour avis, n'apporte peu, voire pas, d'éléments supplémentaires.

Le second paragraphe est à ce point sibyllin à propos de l'« épreuve orale » évoquée qu'il n'est pas possible pour le Conseil supérieur de se forger une opinion à propos de la nature de l'entretien avec les trois membres du Conseil de l'IRE. De même, à la lecture de la mesure proposée il est impossible pour le récipiendaire de préparer adéquatement cette épreuve. Le Conseil supérieur relève que le pouvoir laissé aux trois membres du Conseil de l'IRE composant le jury est excessif. Enfin, le récipiendaire ne semble disposer d'aucun moyen de recours à cette décision.

**Le Conseil supérieur estime que la sécurité juridique voulue n'est pas assurée et préconise à tout le moins un développement plus ample de l'objet de l'épreuve orale.**

**44.** Par ailleurs, le Conseil supérieur s'étonne du fait que les mesures pour être réinscrit au registre public au-delà de la période de 5 ans soient totalement identiques, que l'on se trouve dans le cas d'un réviseur d'entreprises « temporairement empêché » ou dans celui d'un réviseur d'entreprises ayant été omis de la liste à sa demande. En effet, dans le cas d'un réviseur d'entreprises « temporairement empêché », il existe des obligations en matière de formation permanente qui ne sont forcément pas prévues dans le cas d'un réviseur d'entreprises demandant d'être omis du registre public.

## ***C.6 Convention de stage***

**45.** Les articles 13 à 15 du projet d'arrêté royal soumis pour avis traitent de la convention de stage.

**46.** Le Conseil supérieur s'interroge sur la portée du second alinéa de l'article 13 du projet d'arrêté royal.

La lecture du Conseil supérieur en la matière est qu'un maître de stage est toujours un réviseur d'entreprises personne physique (article 1<sup>er</sup>, 4° du projet d'arrêté royal). Si pour des besoins de diversification des missions auxquelles le stagiaire est associé durant son stage, il est fait appel à d'autres « membres » du cabinet ou du réseau du maître de stage, la convention de stage doit être signée par trois parties : le stagiaire, le maître de stage et la personne qui peut engager le cabinet ou le réseau.

Le Conseil supérieur tient à soulever deux questions :

- « la » personne qui peut engager le cabinet ou le réseau semble être une personne unique. S'agit-il du « premier interlocuteur à contacter » au sens du registre public des réviseurs d'entreprises (personnes morales) inscrits au registre public des réviseurs d'entreprises ? Il conviendrait à tout le moins d'offrir la clarté voulue en la matière.
- le « membre » du cabinet ou du réseau du maître de stage auquel il est fait référence devrait logiquement être un réviseur d'entreprises ou un contrôleur légal des comptes au sens de la directive « audit ». Cette précision ne figure cependant pas dans le texte du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

**47.** Le Conseil supérieur s'interroge, par ailleurs, sur l'inclusion d'une mesure permettant aux stagiaires de pouvoir faire appel à deux maîtres de stage lorsqu'ils sont liés à un cabinet de taille plus restreinte. En effet, si la mesure introduite dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, permet aux stagiaires dans une grande structure de disposer d'un outil supplémentaire leur permettant de diversifier leur expérience, tel n'est pas le cas des stagiaires relevant d'une plus petite structure.

**De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de prévoir une mesure permettant à certains stagiaires de bénéficier du support de deux maîtres de stage, l'un étant principal, l'autre étant complémentaire, en accord avec ou à la demande de la Commission du stage, afin de permettre à tous les stagiaires de disposer d'une expérience diversifiée au cours de leur stage.**

## ***C.7 Les mesures à l'égard des maîtres de stage***

**48.** L'article 35 du projet de loi soumis pour avis traite des mesures que peut prendre la Commission du stage à l'égard d'un maître de stage et la possibilité pour un maître de stage d'introduire un recours devant le Conseil de l'IRE.

**De l'avis du Conseil supérieur, il n'existe pas de base juridique dans la loi du 7 décembre 2016 permettant à la Commission du stage et au Conseil de l'IRE d'adopter des mesures à l'égard des maîtres de stage qui pourraient s'apparenter à une sanction disciplinaire au sens strict. Il va de soi que des mesures de sanction prévues à l'article 35 du projet d'arrêté royal soumis pour avis ayant**

simplement trait à la possibilité (ou non) de pouvoir être maître de stage (ou de pouvoir poursuivre l'encadrement de stagiaires) relève bien évidemment de la Commission du stage. Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, que ces mesures de sanction soient prises dans le respect des droits de la défense.

### **C.8 « Accountability » de la Commission du stage**

**49.** Dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, la Commission du stage n'est plus soumise à aucune obligation de « rendre des comptes ». Ses activités seront désormais simplement « consignées dans le rapport annuel de l'IRE » (article 8).

Eu égard aux larges pouvoirs confiés par l'arrêté royal à la Commission du stage alors que la loi du 7 décembre 2016 confie cette mission à l'Institut, il semble utile, de l'avis du Conseil supérieur de maintenir les mesures contenues actuellement dans l'article 10 de l'arrêté royal de 2007, à savoir :

*« La Commission du stage fait annuellement rapport au Conseil sur son activité. Elle formule les observations et propositions qu'elle juge utiles.*

*Le Conseil transmet annuellement au Conseil supérieur des Professions économiques, un rapport sur les activités de la Commission du stage et sur les activités de formation des stagiaires organisées par l'Institut. »*

### **C.9 Mesures transitoires**

**50.** Dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, l'article 40, § 3 laisse à la discrétion de la Commission du stage de fixer les mesures transitoires, en particulier pour ce qui concerne les personnes en cours de stage mais également pour les personnes ayant déjà entamé le processus d'obtention de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission, voire les étudiants ayant entamé des études de master débouchant sur des dispenses pour l'examen d'admission au stage de réviseur d'entreprises.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient d'assurer la sécurité juridique voulue en précisant dans l'arrêté royal même quelles seront les mesures transitoires applicables.

Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention du Ministre sur un arrêté récent de la Cour constitutionnelle relatif à la réglementation de la profession de psychologue.

Il ressort, en effet, de l'arrêt n° 39/2017 du 16 mars 2017 de la Cour constitutionnelle [Recours en annulation des articles 11 et 12 de la loi du 10 juillet 2016 modifiant la loi du 4 avril 2014 réglementant les professions des soins de santé mentale, qu'il importe de garder à l'esprit :

- d'une part, que les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés si le régime transitoire ou l'absence d'un tel régime entraînent une différence de traitement non susceptible de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime et

- d'autre part, que le principe de la sécurité juridique interdit au législateur de porter atteinte, sans justification objective et raisonnable, à l'intérêt que possèdent les justiciables d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

## **C.10 Autres éléments ponctuels**

### *C.10.1 Renvoi au cadre légal belge en matière d'enseignement universitaire*

**51.** Dans trois articles (articles 9, 10 et 26, § 1<sup>er</sup>), le projet d'arrêté royal se réfère à l'arrêté du Gouvernement du 11 octobre 2013. Le Conseil supérieur tient à signaler que, pour ce qui concerne la réglementation évoquée dans le § 1<sup>er</sup> en Communauté flamande, il convient de se référer au « décret du 20 décembre 2013 sanctionnant les dispositions décrétales relatives à l'enseignement supérieur, codifiées le 11 octobre 2013 » / au « Codex Hoger Onderwijs van 11 oktober 2013, bekrachtigd bij het decreet van 20 december 2013 » au lieu de se référer à l'arrêté du Gouvernement du 11 octobre 2013.

### *C.10.2 Renvoi à divers règlements d'ordre intérieur*

**52.** Le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence de supprimer la définition du « règlement d'ordre intérieur » dans la mesure où il est fait référence, d'une part, au règlement d'ordre intérieur de l'IRE (article 16, § 2 du projet d'arrêté royal) et, d'autre part, du règlement d'ordre intérieur de la Commission d'examen, approuvé par la Commission du stage, pour autant qu'une telle Commission d'examen soit instituée par la Commission du stage (article 9, § 2, alinéa 3).

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de se référer plus concrètement à l'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE auquel il est fait référence à l'article 16, § 3 du projet d'arrêté royal.

Le Conseil supérieur s'interroge par ailleurs sur l'opportunité de rendre public l'éventuel règlement d'ordre intérieur de la Commission d'examen approuvé par la Commission du stage.

### *C.10.3 Assemblée générale des stagiaires*

**53.** Chaque année, une assemblée générale des stagiaires est organisée en marge de l'assemblée générale des réviseurs d'entreprises, sans que cette assemblée générale n'ait de statut légal.

Le Conseil supérieur s'interroge sur l'opportunité de formaliser dans le projet d'avis soumis pour avis les modalités de tenue de cette assemblée générale (qui en est membre / quels sont les éléments à mettre à l'ordre du jour de cette assemblée générale / quelle interaction (éventuelle) entre les décisions prises dans le cadre de cette assemblée générale et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (et/ou la Commission du stage), etc.) afin d'assurer, s'il échet la sécurité juridique voulue en la matière.

#### *C.10.4 Statut de « maître de stage »*

**54.** La lecture de la définition de l'article 1<sup>er</sup>, § 2, 4° du projet d'arrêté royal soumis pour avis laisse à penser que « maître de stage » pourrait être un statut en tant que tel qu'un réviseur d'entreprises peut obtenir de la Commission du stage.

Par contre, il semble découler de la lecture conjointe de la définition de « maître de stage » à l'article 1<sup>er</sup>, § 2, 4° du projet d'arrêté royal soumis pour avis et de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 1° du même projet d'arrêté royal que l'obtention par un réviseur d'entreprises de l'autorisation d'encadrer un stagiaire se fait au cas par cas dans le cadre de la soumission d'un dossier précis.

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de rectifier la définition de « maître de stage » afin de la clarifier.

#### *C.10.5 Suspension du stage*

**55.** Le commentaire par article contenu dans le rapport au Roi précédent le projet d'arrêté royal soumis pour avis, contient pour ce qui concerne le commentaire relatif à l'article 22 une différence dans la mesure où l'expression « in voorkomend geval » utilisé dans la version néerlandaise du premier alinéa a été traduite par « le cas échéant » dans la version française, en utilisant l'expression « dans un tel cas ».

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, d'aligner la version française du texte sur la version néerlandaise de manière à s'assurer que tout stagiaire pour lequel la Commission du stage déciderait d'une suspension du stage soit informé préalablement de l'intention de la Commission du stage de procéder à une suspension du stage.

## Annexe 1 – Extraits de la loi du 7 décembre 2016 relatifs au stage

(...)

TITRE 3 – Organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises

(...)

CHAPITRE 5 – L'Institut des réviseurs d'entreprises

(...)

*Section 3 – Missions de l'Institut*

Sous-section 1<sup>re</sup> – Stage du réviseur d'entreprises

*Article 74*

L'Institut organise pour ceux qui souhaitent devenir réviseur d'entreprises le stage prévu à l'article 5, § 1<sup>er</sup>, 4°.

La durée du stage est de trois ans au moins.

Par dérogation à l'alinéa 2, cette durée peut être réduite lorsqu'un stagiaire dispose déjà d'une expérience de quinze ans au moins liée à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises.

Les deux tiers au moins du stage se déroulent auprès d'un réviseur d'entreprises.

L'Institut s'assure que la totalité du stage est effectuée auprès de personnes offrant des garanties suffisantes concernant leur aptitude à fournir une formation pratique.

*Article 75*

§ 1<sup>er</sup>. Pour être admis au stage par la Commission de stage, il faut :

- 1° réunir les conditions prévues à l'article 5, § 1<sup>er</sup>, 1° et 2° ;
- 2° satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience fixées en application de l'article 5, § 1<sup>er</sup>, 3° ;
- 3° être âgé de soixante ans au plus ;
- 4° avoir conclu une convention de stage, pour la durée totale du stage, avec un réviseur d'entreprises comptant au moins cinq années d'inscription au registre public, qui s'engage à guider le stagiaire et à l'assister dans sa formation en tant que réviseur d'entreprises. La convention requiert l'approbation de la Commission de stage.

§ 2. Le Roi détermine la composition et les missions de la Commission de stage.

## Article 76

§ 1<sup>er</sup>. Des sanctions disciplinaires peuvent être infligées aux stagiaires :

- 1° qui ont manqué à leurs obligations professionnelles ;
- 2° qui ont manqué aux principes de dignité, de probité ou de délicatesse qui font la base de la profession ;
- 3° qui ont manqué aux justes égards dus envers leur maître de stage, l'Institut ou ses organes.

§ 2. Après avoir entendu ou au moins dûment convoqué le stagiaire et le maître de stage par courriers recommandés adressés au moins quinze jours avant la date d'audience, accompagnés d'un rapport, établi par les rapporteurs désignés par le Conseil de l'Institut et dans lequel sont exposés les faits reprochés au stagiaire avec référence aux dispositions légales, réglementaires et/ou disciplinaires concernées, la Commission de stage peut infliger des sanctions disciplinaires au stagiaire qui ne respecte pas les règles en matière de discipline et de déontologie.

§ 3. Les sanctions disciplinaires qui peuvent être infligées sont :

- 1° l'avertissement ;
- 2° la réprimande ;
- 3° la suspension pour un terme ne pouvant excéder une année ;
- 4° la radiation.

§ 4. La décision de la Commission de stage est motivée. Elle est notifiée sans retard par courrier recommandé au stagiaire, à son maître de stage, au Conseil de l'Institut et au Procureur général près la Cour d'appel.

Cette notification est accompagnée de tous les renseignements utiles concernant les délais de recours et les modalités selon lesquelles les recours peuvent être formés. A défaut de ces mentions, la notification est nulle.

§ 5. Le stagiaire ou le Conseil peut former un recours contre la décision de la Commission de stage devant le Conseil d'Etat, dans un délai de trente jours à dater de la notification.

§ 6. Le Conseil peut décider, à tout moment, d'intervenir auprès du Conseil d'Etat, en vue d'exposer son point de vue sur l'affaire en cours.

§ 7. Les décisions du Conseil d'Etat sont motivées. Elles sont notifiées sans retard sous pli recommandé au stagiaire intéressé, à son maître de stage, au Conseil de l'Institut et au Procureur général près la Cour d'appel.

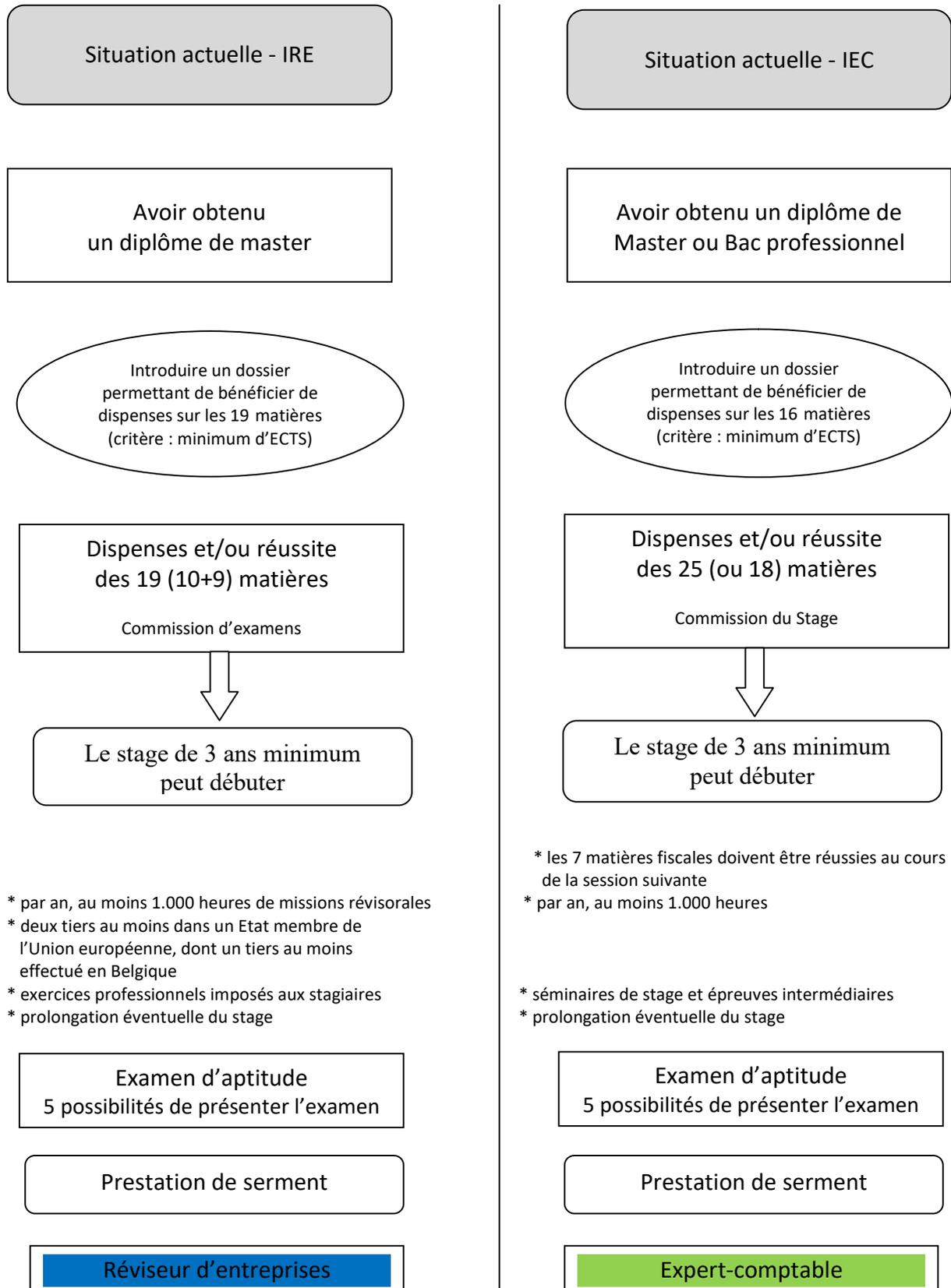
§ 8. La procédure relative à la discipline applicable au stagiaire est précisée par le Roi.

## Article 77

Les modalités relatives à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises sont déterminées par le Roi.

(...)

## Annexe 2 – L'accès à la profession des candidats experts-comptables et conseils fiscaux



Situation actuelle - IRE

Avoir obtenu un diplôme de master

Introduire un dossier permettant de bénéficier de dispenses sur les 19 matières (critère : minimum d'ECTS)

Dispenses et/ou réussite des 19 (10+9) matières  
Commission d'examens



Le stage de 3 ans minimum peut débuter

- \* par an, au moins 1.000 heures de missions révisorales
- \* deux tiers au moins dans un Etat membre de l'Union européenne, dont un tiers au moins effectué en Belgique
- \* exercices professionnels imposés aux stagiaires intermédiaires
- \* prolongation éventuelle du stage

Examen d'aptitude  
5 possibilités de présenter l'examen

Prestation de serment

Réviseur d'entreprises

Situation actuelle - IEC

Avoir obtenu un diplôme de Master ou Bac professionnel

Introduire un dossier permettant de bénéficier de dispenses sur les 16 matières (critère : minimum d'ECTS)

Dispenses et/ou réussite des 16 matières  
Commission du Stage



Le stage de 3 ans minimum peut débuter

- \* par an, au moins 1.000 heures
- \* séminaires de stage et épreuves
- \* prolongation éventuelle du stage

Examen d'aptitude  
5 possibilités de présenter l'examen

Prestation de serment

Conseil fiscal

**Annexe 3 – Extrait de l’arrêt n°39/2017 du 16 mars 2017 de la Cour constitutionnelle**

Cour constitutionnelle	Grondwettelijk hof
Arrêt n° 39/2017 du 16 mars 2017	Arrest nr. 39/2017 van 16 maart 2017
Recours en annulation des articles 11 et 12 de la loi du 10 juillet 2016 « modifiant la loi du 4 avril 2014 réglementant les professions des soins de santé mentale et modifiant l’arrêté royal n° 78 du 10 novembre 1967 relatif à l’exercice des professions des soins de santé d’une part et modifiant la loi relative à l’exercice des professions des soins de santé, coordonnée le 10 mai 2015 d’autre part »	Beroep tot vernietiging van de artikelen 11 en 12 van de wet van 10 juli 2016 « tot wijziging van de wet van 4 april 2014 tot regeling van de geestelijke gezondheidszorgberoepen en tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 78 van 10 november 1967 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen [enerzijds] en tot wijziging van de wet betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen, gecoördineerd op 10 mei 2015 anderzijds »
Reconnaissance de la profession - Psychothérapie	Erkenning van het beroep - psychotherapeutische praktijk
Point B.7.1	Punt B.7.1
<u>Nul ne peut prétendre à l’immuabilité d’une politique ou, en l’espèce, à l’absence permanente de réglementation de l’exercice de la psychothérapie.</u> En effet, à peine de rendre impossible toute modification législative ou toute réglementation entièrement nouvelle, il ne peut être soutenu qu’une disposition nouvelle serait contraire au principe de sécurité juridique par cela seul qu’elle modifie les conditions d’application de la législation ancienne ou qu’elle instaure une interdiction entièrement nouvelle et pour le seul motif qu’elle remettrait en question certains choix professionnels.	<u>Niemand kan aanspraak maken op het ongewijzigd blijven van een beleid of, te dezen, de permanente ontstentenis van regelgeving inzake de uitoefening van de psychotherapie.</u> Elke wetswijziging of het uitvaardigen van een volledig nieuwe regeling zou immers onmogelijk worden, mocht worden aangenomen dat een nieuwe bepaling in strijd zou zijn met het beginsel van rechtszekerheid om de enkele reden dat zij de toepassingsvoorwaarden van de vroegere wetgeving wijzigt of dat zij een volledig nieuwe verbodsregeling invoert, en om de enige reden dat zij bepaalde beroepskeuzen in de war zou sturen.
Si le législateur estime qu’un changement de politique s’impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat et il n’est pas tenu, en principe, de prévoir un régime transitoire. <u>Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si le régime transitoire ou l’absence d’un tel</u>	Indien de wetgever een beleidswijziging noodzakelijk acht, vermag hij te oordelen dat zij met onmiddellijke ingang moet worden doorgevoerd en is hij in beginsel niet ertoe gehouden in een overgangsregeling te voorzien. <u>De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn</u>

<p><u>régime entraînent une <b>différence de traitement non susceptible de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime.</b></u> Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit.</p>	<p>slechts geschonden indien de overgangsregeling of de ontstentenis daarvan tot een <b>verschil in behandeling leidt waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan.</b> Dat laatste is het geval wanneer de rechtmatige verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtsonderhorigen worden miskend zonder dat een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die het ontbreken van een te hunnen voordele ingestelde overgangsregeling kan verantwoorden.</p>
<p>Le principe de confiance est étroitement lié au <b>principe de la sécurité juridique</b>, également invoqué par les parties requérantes, <u>qui interdit au législateur de porter atteinte, sans justification objective et raisonnable, à l'intérêt que possèdent les justiciables d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.</u></p>	<p>Het vertrouwensbeginsel is nauw verbonden met het - tevens door de verzoekende partijen aangevoerde - <b>rechtszekerheidsbeginsel</b>, <u>dat de wetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.</u></p>