

NOUVELLES RÈGLES RELATIVES À L'ACCÈS AUX PROFESSIONS D'EXPERT-COMPTABLE ET DE CONSEIL FISCAL

Point de vue de l'Institut

Dans ce qui suit, le Président, M. Johan De Leenheer, précise, au nom du Conseil, le point de vue de l'Institut sur les nouvelles règles relatives à l'accès aux professions d'expert-comptable et de conseil fiscal.

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales avait pour conséquence logique que la réglementation existante relative aux conditions de diplôme, aux modalités d'examen, à l'obligation de stage, au règlement d'ordre intérieur de l'Institut, etc. soit modifiée pour l'adapter au paysage renouvelé des experts-comptables et des conseils fiscaux. L'une des modifications les plus importantes concerne les conditions d'examen et de stage. A l'automne 2000, j'ai remis, au nom du Conseil de l'Institut, un projet de texte aux ministres Gabriels et Picqué, qui ont dans leurs compétences respectivement les PME et l'économie. Ce projet de texte devrait aboutir à un nouvel arrêté royal relatif à l'examen d'entrée, au stage ainsi qu'à l'examen d'aptitude des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux. La proposition de l'Institut est le résultat des efforts d'un groupe de travail ad hoc, composé d'experts-comptables et de conseils fiscaux, résultat qui, après adaptation, a été approuvé par le Conseil. Lors de la discussion du projet de texte, il a été attaché une importance particulière au souci constant de l'intégration efficace des conseils fiscaux dans l'Institut ainsi qu'au souhait de l'IEC et de l'IRE d'organiser, dans les meilleurs délais, une première année de stage commune. Cela devrait permettre aux candidats réviseurs, experts-comptables ou conseils fiscaux d'orienter leur carrière après avoir fait la connaissance des aspects pratiques de chacune des trois fonctions.

POSITION DU CONSEIL

Sans vouloir entrer dans les détails du contenu du projet de texte - il serait d'ailleurs précoce de le faire parce que, au moment où nous terminons ces lignes, nous attendons l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques -, la position du Conseil est la suivante.

Candidats experts-comptables

Sur base de l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, 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 l'Institut 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. A l'égard des membres experts-comptables, l'I.E.C. remplit sa mission légale déjà à partir de sa création en 1985. Depuis la réglementation du titre de conseil fiscal par la loi du 22 avril 1999, l'I.E.C. la remplit aussi à l'égard des conseils fiscaux. En ce qui concerne la formation des candidats experts-comptables, la mission légale de l'I.E.C. consiste à veiller à ce que l'examen

d'entrée, le stage et l'examen d'aptitude soient intégralement basés sur la 8e directive du Conseil des Communautés européennes. Cela signifie concrètement que, vu ses missions légales (expertise comptable, contrôle et fiscalité), le candidat expert-comptable doit faire preuve de ses connaissances théoriques et pratiques et faire un stage en expertise comptable, en contrôle et en fiscalité, ce qui n'implique aucun changement par rapport à la situation actuelle.

Candidats conseils fiscaux

En ce qui concerne les candidats conseils fiscaux, le Conseil propose d'organiser l'examen d'entrée, le stage et l'examen d'aptitude sur la base des matières de la 8e directive à orientation fiscale et des matières indispensables pour pouvoir exercer les fonctions fiscales avec le professionnalisme requis (e.a. comptabilité générale, droit des sociétés, principes d'économie d'entreprise et d'économie générale, principes de droit civil et de droit commercial).

Il va de soi que le Conseil est pleinement conscient du fait que les candidats conseils fiscaux ne sauraient être soumis aux mêmes conditions d'examen et de stage que celles des candidats experts-comptables. En effet, si les missions fiscales telles que prévues par l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 (notamment donner des avis aux contribuables, les assister et les représenter) font partie intégrante des missions de l'expert-comptable (art. 34, 5° de la loi du 22 avril 1999), l'inverse n'est pas le cas.

Cependant, tout en intégrant la fonction de conseil fiscal au sein de l'ancien Institut des Experts-Comptables et tout en adoptant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le législateur a nettement entendu considérer tant la fonction d'expert-comptable que celle de conseil fiscal comme des fonctions économiques. C'est d'ailleurs pourquoi les conseils fiscaux, eux aussi, relèvent de la compétence du Conseil supérieur des Professions économiques.

Dans ce cadre, l'Institut insiste pour que les examens et le stage, qui seront organisés pour les candidats conseils fiscaux en ces matières, soient identiques, au point de vue du contenu et du niveau de difficulté, à ceux organisés pour les candidats experts-comptables. Cela revient à dire que, in fiscalibus ainsi qu'en matières connexes, tant les candidats experts-comptables que les candidats conseils fiscaux passent les mêmes examens et font le même stage. Les candidats experts-comptables présentent en plus un certain nombre d'examens qui visent plus particulièrement l'expertise comptable et le contrôle (notam-

ment analyse des comptes annuels, comptes consolidés, contrôle interne, etc.). Il s'agit là bien sûr de matières qui jouent également un rôle important tout au long du stage. Ce modus operandi présente l'avantage important que les (stagiaires) conseils fiscaux peuvent, le cas échéant, réorienter leur carrière vers la profession d'expert-comptable. A ce moment, ils devront faire preuve des connaissances théoriques et pratiques nécessaires en expertise comptable et en contrôle, matières reprises dans la 8e directive et dans le cadre desquelles, en leur qualité de conseil fiscal, ils n'ont pas encore passé d'examen ni fait de stage.

Dispenses

Dans ce cadre, il est important de signaler encore que le Conseil, dans le cadre des discussions relatives à l'examen d'entrée, est d'avis qu'un système transparent de dispenses devra être élaboré. Fin 2000, cette décision a été officiellement communiquée à Messieurs Gabriels et Picqué, les ministres compétents.

LES 17 MATIÈRES DE LA 8E DIRECTIVE COMME BASE DE LA FORMATION

Comme il ressort de ce qui précède, le Conseil de l'Institut a toujours défendu le point de vue selon lequel, pour diverses raisons, il est nécessaire, ou du moins vivement conseillé, de maintenir dans le projet d'A.R. le renvoi à la directive européenne.

Cela signifie concrètement que le point de vue du Conseil de l'I.E.C. implique que chacune des 17 matières prescrites par la 8e directive doit être maintenue dans le programme d'examen, comme prévu dans le projet d'A.R.

Plus précisément, il est absolument nécessaire que le candidat, dans le cadre de l'examen d'admission, du stage et de l'examen d'aptitude, démontre qu'il a acquis une connaissance suffisante de la matière relative au "contrôle des documents comptables", telle que visée dans la directive et dans le projet de texte. Par conséquent, comme cela a d'ailleurs toujours été le cas jusqu'à présent, le contrôle des documents comptables doit faire partie intégrante du programme d'examen de l'I.E.C., tel que visé dans le projet d'A.R.

Dans le "Mémoire" ci-joint, le Conseil de l'Institut expose les motifs de cette prise de position.

MEMORANDUM CONCERNANT LE PROJET D'ARRETE ROYAL RELATIF A L'EXAMEN D'ENTREE, AU STAGE ET A L'EXAMEN D'APTITUDE DE L'EXPERT-COMPTABLE ET/OU DU CONSEIL FISCAL

SITUATION

❶ En exécution de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, le stage du candidat expert-comptable, d'une part, et le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable, d'autre part, étaient régis jusqu'à ce jour respectivement par l'A.R. du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts-comptables et par l'A.R. du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable.

Les matières qui constituent la première partie de l'examen d'aptitude, énumérées dans l'A.R. du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable, sont identiques à celles fixées à l'article 6 de la 8e directive européenne du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (84/253/CEE).

❷ L'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, qui régit notamment l'agrément de la profession de conseil fiscal, nécessite de revoir le texte de l'A.R. en vigueur et de l'adapter au texte et au contenu de la nouvelle loi.

C'est dans ce cadre qu'il convient de situer le projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'entrée, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

❸ Conformément à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur des Professions économiques doit émettre un avis pour chaque arrêté royal qui doit être pris en exécution de ladite loi.

❹ Le projet d'A.R. contient un renvoi explicite à la 8e directive et l'article 3, paragraphe 1er du projet d'A.R. renvoie expressément, en ce qui concerne les matières sur lesquelles porte l'examen d'entrée, aux matières telles que fixées à l'article 6 de la 8e directive.

❺ Dans le présent mémorandum, le Conseil de l'I.E.C. souhaite préciser son point de vue, à savoir que, pour diverses raisons, il est nécessaire, ou du moins vivement conseillé, de renvoyer, dans le programme d'examen, tant à la 8e directive européenne qu'à chacune des 17 matières prescrites par la 8e directive, comme prévu dans le projet d'A.R. En ce compris la

description de la partie spécifique du programme d'examen "normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables".

LE CONSEIL EXPLIQUE SES MOTIFS CI-DESSOUS.

A. LE CONTENU ET LA *RATIO LEGIS* DE LA 8E DIRECTIVE DU 10 AVRIL 1984 CONCERNANT L'AGRÈMENT DES PERSONNES CHARGÉES DU CONTRÔLE LÉGAL DES DOCUMENTS COMPTABLES (84/253/CEE) VIS-À-VIS DES MISSIONS DE CONTRÔLE LÉGAL DANS LE DROIT INTERNE EN VIGUEUR

❶ Les considérants qui précèdent la 8e directive, indiquent : " *Considérant qu'il importe d'harmoniser les qualifications des personnes habilitées à effectuer le contrôle légal des documents comptables et d'assurer qu'elles soient indépendantes et honorables. Considérant qu'un niveau élevé de connaissances théoriques nécessaires pour le contrôle légal des documents comptables, ainsi que la capacité d'appliquer ces connaissances à la pratique de ce contrôle, doivent être assurés par un examen d'aptitude professionnelle.* "

❷ L'article 1er de la directive décrit comme champ d'application ratione personae, les personnes " *chargées d'effectuer le contrôle légal des comptes annuels (consolidés ou non) des sociétés, ainsi que la vérification de la concordance des rapports de gestion avec les comptes annuels.* "

❸ L'(ancien) article 64 des L.C.S.C. confie la compétence de contrôle " *de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels* " à un ou plusieurs commissaires. Dans cette optique, et l'Institut tient à le souligner d'emblée, le but du présent mémorandum n'est aucunement de préjudicier ce monopole du réviseur d'entreprises. Nous voulons, par contre, indiquer les raisons pour lesquelles la 8e directive doit être retenue, selon l'I.E.C., comme base commune du programme de formation.

B. NATURE DES MISSIONS DE CONTRÔLE DE L'EXPERT-COMPTABLE

❶ L'article 64, § 2.2 des L.C.S.C., repris dans l'article 166 du C. Soc., prévoit qu'au cas où aucun commissaire n'est nommé,

chaque associé a individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle des commissaires et qu'il peut se faire représenter par un expert-comptable.

② Plusieurs articles sont déjà parus sur la portée des compétences de contrôle ainsi accordées à l'associé individuel (et, par conséquent, de la possible mission de l'expert-comptable dans ce cadre) (voir : GEENS, K., "Over de uitgestrektheid van de individuele onderzoeks- en controlebevoegdheid van de vennoot en over zijn vertegenwoordiging door een accountant", T.R.V., 1989, 3 ; VANDEPITTE, P. et GOLLIER, J.M., "De individuele controlebevoegdheid van de vennoot in kleine en middelgrote vennootschappen : enkele beschouwingen", T.R.V., 1990, 574 ; Rapport annuel I.E.C., 1990, p. 128).

Il peut être admis de manière générale que si la mission de l'expert-comptable part, le cas échéant, d'autres caractéristiques, l'étendue de sa compétence de contrôle et d'investigation est mesurée à celle du commissaire proprement dit (GEENS, K., l.c., 224). Koen GEENS renvoie notamment aux travaux parlementaires de l'(ancien) article 64, § 1er des L.C.S.C., où la mission était décrite comme suit : " *contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels* ".

C. PREMIÈRE CONCLUSION CONCERNANT LES CRITÈRES DE FORMATION

① A ce point déjà, il convient de déduire, de ce qui précède, la nécessité, du moins l'opportunité, d'imposer, en matière de formation, les mêmes critères (domaines professionnels) que ceux imposés par la Huitième directive à toute personne amenée à exercer le contrôle légalement prescrit.

② La *ratio legis* de la directive va dans le même sens : la directive vise, comme indiqué précédemment, à instaurer une harmonisation de la compétence professionnelle des personnes habilitées à effectuer le contrôle légal de documents comptables. Maintenant que la compétence de contrôle, qui peut être accordée à l'expert-comptable, est identique sur le fond à celle du commissaire, il est clair que la directive vise ici aussi une uniformité de compétences professionnelles. Le simple fait que cette mission d'investigation vise une autre finalité ou fonctionnalité, n'y change en soi rien.

Il est généralement admis que la directive a pour but de fixer les conditions auxquelles doivent répondre les titulaires de la profession pour être autorisés à effectuer les contrôles légaux des comptes annuels au sein de l'U.E. (voir notamment VAN UYTBERGEN, S., " *Vergelijkende studie van de algemene en permanente beroepsopleiding van accountants in 7 Westerse landen* ", Annexe à la lettre d'information Accountancy Actualiteit, mars 1999, p. 3).

③ En complément à l'interprétation de (l'objectif de) la directive, il peut, du reste, être renvoyé à la situation dans d'autres Etats membres de l'U.E., où il n'est pas davantage contesté que la Huitième directive doit être considérée comme une base

pour les critères de formation minimaux communs pour (notamment) la profession d'expert-comptable (VAN UYTBERGEN, S., " *Vergelijkende studie van de algemene en permanente beroepsopleiding van accountants in 7 Westerse landen* ", Annexe à la lettre d'information Accountancy Actualiteit, mars 1999, p. 19).

④ Le fait d'opérer une distinction concernant l'aptitude présumée (en établissant des différences au niveau du programme de formation) en matière de contrôle financier, porterait du reste préjudice à l'option fondamentale choisie par le législateur dans la loi de 1985 et par laquelle les PME ne se voyaient pas imposer d'obligation générale de nommer un commissaire.

Il convient à cet égard de rappeler les principes suivants :

- " *La réforme du droit comptable, concrétisée principalement par la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et par les arrêtés royaux du 8 octobre 1976 et du 7 mars 1978, s'appuie dans une large mesure sur l'intervention de commissaires et de spécialistes professionnels en matière de contrôle financier pour garantir l'application de cette réglementation. Cette réforme serait par conséquent incomplète si la tâche de commissaire ne pouvait pas être confiée à des spécialistes professionnels dans le domaine du contrôle financier* " (Exposé des motifs du projet de loi relative à la réforme du revisorat d'entreprises, Doc. parl., Chambre, 1982-83, n° 552/1).
- Le législateur a délibérément choisi de laisser le choix aux PME de nommer un ou plusieurs commissaires/réviseurs ou de recourir, au contraire, à la possibilité de ne pas nommer de commissaire. Dans ce cas, le droit de contrôle est confié à chaque associé qui possède individuellement le pouvoir d'investigation et de contrôle d'un commissaire (Exposé des motifs du projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, Doc. parl., Chambre, 1982-83, n° 552/1, p. 14).

Par conséquent, en ce qui concerne le contrôle, la formation doit offrir les mêmes garanties, étant donné que seul l'expert-comptable externe peut, en l'espèce, représenter l'associé individuel.

Dans l'Exposé des motifs, il a d'ailleurs été souligné à cet égard que le législateur n'opère pas de distinction entre les professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable sur le plan du niveau d'aptitude ou de compétence, mais seulement sur le plan des missions confiées (cf. infra).

D. INTENTION DU LÉGISLATEUR BELGE : TENDANCE GÉNÉRALE AU RAPPROCHEMENT ET À LA RECHERCHE DE L'UNIFORMISATION DES EXIGENCES RELATIVES À LA FORMATION DES EXPERTS-COMPTABLES ET DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

① Les lignes de force qui peuvent être déduites de la 8ème directive elle-même, concernant les garanties de formation des professionnels chargés des missions de contrôle légal, ont déjà été mentionnées ci-dessus.

D'une manière plus générale, il convient d'ajouter à cela que, tant la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises que la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, visaient aussi bien l'uniformisation des critères de formation que le rapprochement des différentes professions.

② Au cours des Travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985, le législateur a souligné à diverses occasions qu' " il existe des liens étroits entre la profession de réviseur d'entreprises et celle d'expert-comptable si bien que les deux professions doivent être abordées selon une même conception intellectuelle, dans une même vision globale du rôle et de la place des deux professions ". (Exposé des motifs du Projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, Doc. parl., Chambre, 1982-83, n° 552/1, p. 37).

Le passage précité a été plus spécifiquement commenté de la manière suivante : " ...parce qu'il est résolument préférable de ne pas séparer les deux professions et que des possibilités doivent être créées permettant de passer de l'une à l'autre sans de trop grandes difficultés. Enfin, parce que, tant l'une que l'autre profession ont un rôle important à jouer et parce qu'elles se situent dans le prolongement l'une de l'autre lorsqu'il s'agit d'élaborer des normes de contrôle et d'aborder des problèmes d'intérêt commun ".

Il est en outre souligné : " comme il a déjà été indiqué ci-dessus, le gouvernement devrait placer progressivement les professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable au même niveau de compétence et d'expertise... c'est pourquoi les conditions d'admission relatives aux diplômes et à l'expérience sont presque identiques sur toute la ligne ".

Rien que pour ces raisons, élaborer les formations des réviseurs d'entreprises, d'une part, des experts-comptables et des conseils fiscaux, d'autre part, sur base d'un programme commun, paraît être d'une importance capitale.

③ Nous retrouvons une tentative de rapprochement semblable dans la loi du 22 avril 1999, entre autres au niveau des Instituts mêmes : " En raison de ce que Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, qui a joué un rôle important dans le rapprochement actuel, sera également compétent pour les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables et les comptables-fiscalistes agréés, il sera désormais appelé Conseil Supérieur des Professions Economiques " (Exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales, Doc. parl., Chambre, 1998-99, n° 1924/1, p. 4).

Dans cette optique, l'exposé de Monsieur Kris Peeters, Administrateur délégué de l'UNIZO devant la Commission des Finances et des Affaires économiques du Sénat, était intéressant, puisqu'il y était souligné que l'expert-comptable " a entre-temps conquis une place à part entière dans le paysage du traitement de l'information financière et économique " (Ann., Sénat, 1998/99, 30 mars 1999).

Au cours des débats au sein de cette même commission sénatoriale, Monsieur Van Wemmel, alors vice-président du L.B.A.B, a fait remarquer : " Le réviseur d'entreprises certifie les comptes an-

nuels pour les grandes entreprises. L'expert-comptable atteste les comptes annuels pour les petites entreprises qui ne sont pas soumises aux dispositions de l'article 12... La pratique démontre que les deux professions sont de plus en plus appréciées et apparaissent comme dignes de foi en ce qui concerne leurs attestations, vis-à-vis de l'administration fiscale également ". (Ann., Sénat, 1998/99, 30 mars 1999).

④ Quoi qu'il en soit, la loi du 22 avril 1999 peut être considérée, tant en son texte qu'en ce qui concerne la *ratio legis*, comme une avancée dans le rapprochement des différentes professions, tant au niveau des Instituts mêmes qu'au niveau du contenu intrinsèque des critères de compétence.

E. LES " AUTRES " MISSIONS SPÉCIALES CONFIEES À L'EXPERT-COMPTABLE

① La demande croissante, mentionnée ci-dessus, d'uniformisation en matière de programme de formation, est encore renforcée par le fait que, au fil des ans, l'expert-comptable s'est vu confier des missions complémentaires pour lesquelles le programme utilisé jusqu'à présent et proposé dans le nouveau projet d'A.R. peut se révéler d'une importance capitale. La nature des missions spéciales complémentaires confiées à l'expert-comptable étaye en effet également la nécessité de maintenir une plate-forme commune en matière de programme de formation.

② *Brevitatis causa*, il pourra être renvoyé ici aux diverses missions qui, au fil des ans, ont été confiées en supplément à l'expert-comptable et pour lesquelles il apparaît que le législateur présume en effet implicitement, dans le chef de l'expert-comptable, la connaissance des mêmes éléments de formation que ceux des réviseurs d'entreprises :

- C'est à l'expert-comptable externe qu'il appartient de contrôler la fiabilité des données reprises dans les rapports rédigés par le Conseil d'administration dans les sociétés où aucun commissaire-réviseur n'a été désigné, dans les hypothèses suivantes :
 - émission d'actions sans valeur nominale sous le pair comptable ;
 - limitation du droit de préférence à l'occasion d'une augmentation de capital.
- L'expert-comptable fait également rapport sur l'état résumant la situation active et passive, transmis par le Conseil d'administration aux actionnaires, dans les cas suivants :
 - transformation de la forme juridique d'une société ;
 - fusion et scission de sociétés ;
 - proposition de dissolution d'une société.

③ Dans le cadre de la problématique abordée dans le présent mémorandum, il peut également être renvoyé aux débats parlementaires détaillés qui ont été menés lors de la réalisation de presque toutes ces modifications légales, au sujet de la " nature " de la profession d'expert-comptable, d'une part, et de celle de réviseur d'entreprises, d'autre part. Sans aborder ici le contenu de ces discussions, il peut être remarqué que l'accent y a égale-

ment toujours été mis sur le fait qu'un niveau commun de formation et de compétence devait être retenu comme point de départ (voir, pour un bon exemple, l'avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises concernant le projet sur les fusions et scissions de sociétés).

F. RAISONS PRAGMATIQUES DU MAINTIEN D'UNE PLATE-FORME COMMUNE POUR LE PROGRAMME DE FORMATION

❶ Les raisons *intrinsèques* et *juridiques* pour lesquelles l'organisation, sur une base commune et en fonction d'un programme de formation identique, de la formation des réviseurs d'entreprises, d'une part, et des experts-comptables et conseils fiscaux, d'autre part, revêt une importance capitale, ont été mentionnées ci-dessus.

❷ Il convient enfin d'ajouter à ces considérations un argument pragmatique, à savoir que, dans le cadre du rapprochement entre les différentes professions (cf. également supra), il convient de continuer à garantir le passage rapide entre les différentes professions.

❸ L'Exposé des motifs du projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises mentionnait déjà :

"Il paraît en outre injustifiable d'exclure de manière irrévocable des personnes qui ne posséderaient pas un tel diplôme, alors que celles-ci ont acquis, par la pratique et l'étude, l'aptitude théorique exigée.

Dans cette optique, il semble évident qu'il faille éviter les obstacles inutiles au passage de la profession d'expert-comptable à celle de réviseur d'entreprises".

(Exposé des motifs du projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, *Doc. parl.*, Chambre, 1982-83, n° 552/1, p. 25).

Cette volonté manifeste du législateur a encore été exprimée de manière plus spécifique dans la discussion des articles :

"Qu'il est résolument préférable que les deux professions ne soient pas séparées et que des possibilités doivent être créées permettant de passer de l'une à l'autre sans de trop grandes difficultés".

(Exposé des motifs du projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, *Doc. parl.*, Chambre, 1982-83, n° 552, p. 37).

L'actuel article 24 de l'A.R. du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-réviseurs d'entreprises prévoit aujourd'hui un tel système de passerelles. Entre-temps, la possibilité de passer d'un Institut à l'autre a en outre été développée en pratique (voir e.a. *Rapport annuel de l'I.E.C.* 1999, pp. 59-60).

❹ Il va de soi que le maintien/la promotion de ces dispositions d'accès réciproques doivent aller de pair avec le maintien d'une base commune, la plus large possible, en matière de programme de formation.

❺ Le rapprochement même entre les différents Instituts et le voeu du législateur d'en arriver à terme à la création d'un seul

Institut (évolution qui a été brièvement esquissée ci-dessus), semblent également être les mieux servis par la situation dans laquelle un programme commun relatif aux éléments de formation demeure la base.

❻ Enfin, il convient de souligner, dans cette optique, la volonté de parvenir à une formule d'une première année de stage commune au cours de laquelle, tant les candidats-réviseurs d'entreprises et les experts-comptables que les conseils fiscaux recevraient une formation de base, et qui fournirait à tous les candidats la possibilité d'orienter par la suite leur carrière vers l'un des groupes professionnels mentionnés.

Tous ces arguments, même s'ils sont plutôt pragmatiques par nature, étaient le point de vue de l'Institut, mentionné ci-dessus, selon lequel, tant le renvoi à la 8e directive que l'énumération exhaustive des 17 matières de la formation professionnelle doivent être conservés.

CONCLUSION

Il a été démontré ci-dessus que, tant sur le plan théorique et juridique que pratique, des motifs plus que suffisants existent pour que, dans le nouvel A.R. relatif à l'examen d'entrée, au stage et à l'examen d'aptitude des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux, la composition du programme repose sur l'ensemble des matières visées dans la 8e directive européenne.

Indépendamment du fait que les diverses compétences exigées de l'expert-comptable nécessitent la même qualification que celle visée et garantie par les matières reprises dans la 8e directive, il a également été démontré ci-avant que la suppression de la connaissance des 17 matières de la 8e Directive pourrait, sur un plan pratique, entraîner une perturbation de l'équilibre (équilibre souhaité par le législateur) entre les différentes professions, ainsi que des nombreux objectifs qui ont été atteints entre-temps et qui permettent le passage entre les deux professions concernées.

Dans cette optique, l'Institut est d'avis qu'il est d'une importance capitale de se référer aux dispositions de la 8e directive décrivant les exigences de compétence ainsi que de maintenir l'obligation de compétence résultant des matières de la 8e directive, tel que repris dans le projet d'A.R. présenté par l'I.E.C.