L'ORGANISATION DES PROFESSIONS ÉCONOMIQUES EN BELGIQUE

EST A LA CROISÉE DES CHEMINS

Eddy E. FELIX

Expert-comptable et conseil fiscal

FELIX & FELIX SC SPRL

Chaussée de Tubize, 135

BE 1440 BRAINE-LE-CHÂTEAU

Belgique

felieddy@voo.be

www.bureau.felix.be

L'ORGANISATION DES PROFESSIONS ÉCONOMIQUES EN BELGIQUE

EST A LA CROISÉE DES CHEMINS

Résumé

L'organisation des professions économiques en Belgique s'est mise en place progressivement après la Deuxième Guerre mondiale, tout d'abord en réponse à la question sociale. Du Code de commerce de 1807 aux directives européennes, l'examen des travaux parlementaires conduit à présenter une organisation actuelle qui réunit cinq professions dites économiques dans trois instituts professionnels. Entre corporatisme et régionalisation, dérégulation européenne et nouvelles technologies, cette construction est à la croisée des chemins. L'histoire permet d'expliquer la situation du temps présent qui résulte de poussées politiques, économiques, sociales et technologiques qui se rejoignent et s'opposent à la fois. Ni le passé, ni le temps présent ne permettent de se projeter dans l'avenir, mais l'histoire peut donner des pistes de réflexion.

Abstract

The organization representing the economic professions in Belgium was established gradually after World War II, first as response to the social question. From the 1807 commercial code to European directives, the examination of parliamentary work has leads to the presentation a current organization that brings together five so-called economic professions represented by three professional institutes. Between national corporatism, European deregulation and new technologies this construction is at a crossroad. History helps to explain the present-day situation that results from political, economic, social and technological advances that come together, and at the same time oppose each other. Neither the past nor the present allow us to project into the future, but history can provide some food for thought.

Mots clefs - Keywords

Commissaire, réviseur d'entreprises, expert-comptable, conseil fiscal, profession économique.

L'ORGANISATION DES PROFESSIONS ÉCONOMIQUES EN BELGIQUE

EST A LA CROISÉE DES CHEMINS.

Introduction

Entre corporatisme national et régionalisation, dérégulation européenne et nouvelles technologies, les professions économiques sont remises en question à la fois dans leur organisation et leurs pratiques. Si l'origine de la comptabilité comme instrument de la vie économique et sociale, peut remonter aux tablettes mésopotamiennes, et le contrôle comptable au scribe accroupi de l'Égypte ancienne, sa pratique dans un cadre organisé est beaucoup plus récente.

Le présent travail a pour intention de présenter la vision du monde politique avec ses préoccupations économiques et sociales des deux derniers siècles, qui commencent par l'information des actionnaires, puis celle des travailleurs des grandes entreprises après la Deuxième Guerre mondiale, et enfin sur le rôle de la profession comptable au service des entreprises et de la collectivité dans un cadre européen.

C'est de manière délibérée que le présent travail s'appuie non pas tant sur la littérature professionnelle ou académique, mais sur la pasinomie, la collection complète des lois, décrets et arrêtés et règlements généraux qui peuvent être invoqués en Belgique, et sur les travaux parlementaires européens qui président à l'évolution de la législation sur le contrôle des comptes annuels des entreprises, et celle relative aux professionnels de la comptabilité.

1. Arrêt sur image du temps présent

Le Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE-Conseil supérieur), créé dans le cadre de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, a pour objet de veiller à ce que les missions confiées par la loi aux instituts professionnels, ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal, de réviseur d'entreprise, de comptable et de comptable fiscaliste agréé, soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale[1].

Le CSPE est composé de sept membres qui ne peuvent faire partie d'une profession économique. Le CSPE a une fonction consultative, il doit être consulté pour *tout arrêté royal* à prendre en exécution des lois relatives aux professions économiques, et pour toute décision

de portée générale en matière d'adoption *de normes et recommandations techniques et déontologiques* à prendre par les conseils des instituts professionnels.

Le CSPE regroupe actuellement cinq professions réunies dans trois instituts : l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), composé uniquement des réviseurs d'entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC), composé des experts-comptables et des conseils fiscaux, et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF), qui regroupe les comptables agréés et les comptables fiscalistes agréés.

Cette situation est paradoxale à plus d'un titre, comme si les professions économiques se limitaient aux seules professions comptables. Ne s'agit-il pas d'une forme de corporatisme ? Comment en est-on arrivé là ?

Le rapprochement envisagé à la fin du XXe siècle entre l'IRE et l'IEC, tel qu'il ressortait d'une série de déclarations communes, de la discussion de diverses matières dans des commissions mixtes, a été formalisé par la création d'un comité inter-institut, organe de concertation qui comprend maintenant aussi l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés[2] (article 53, loi du 22 avril 1999). C'est dans cette perspective d'unification que le Conseil Supérieur des Professions Économiques (CSPE), qui a joué un rôle dans le rapprochement entre l'IRE et l'IEC, est devenu compétent pour toutes les professions économiques[3]. Les différentes professions économiques, *plus de 12.000 professionnels du chiffre,* sont, en Belgique, la troisième profession libérale (après le corps médical et les professions paramédicales), au coude à coude avec les avocats et les architectes[4].

2. Le temps court du passé-fondation du temps présent

2.1 Du code de commerce de 1807 aux modifications des lois sur les sociétés commerciales de 1913.

Le code de commerce de 1807 reconnait la société en nom collectif, la société en commandite, et la société anonyme, mais ne prévoit aucune publicité des affaires sociales ; il n'est pas question d'établissement et de la publication de bilans : les sociétés commerciales sont seulement tenues, comme tout commerçant, à la confection d'un inventaire annuel[5].

Le code prévoit un statut particulier pour la société anonyme, mais la considère comme une institution dangereuse soumise à l'autorisation préalable du gouvernement.

Vers le milieu du XIXe siècle, la législation commerciale, depuis longtemps insuffisante, n'est plus en rapport avec le développement du commerce et de l'industrie. Le 26 novembre 1851, dans un discours à la Chambre, Frère-Orban affirme que « *la nécessité et l'opportunité de la révision de nos lois commerciales sont évidentes ».*

2.1.1 Loi du 21 mai 1873 sur les sociétés

Dans le courant de la session législative de 1854-1855, le Gouvernement nomme une commission mixte, composée de jurisconsultes et de commerçants, pour procéder à la révision des livres I et II du Code de commerce de Napoléon. Pour les sociétés commerciales, les travaux s'étalent du 5 juillet 1865 au 8 mai 1873 et produisent une refonte totale du droit. Ces travaux sont résumés dans le rapport présenté au Sénat le 5 mars 1873, qui reconnaît deux grandes classes de sociétés : les sociétés privées et les sociétés publiques[6].

Les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple sont des sociétés privées de personnes déterminées indéfiniment engagées tandis que dans les sociétés publiques les associés n'ont que des obligations limitées.

Outre deux classes et la reconnaissance de deux types nouveaux de sociétés – la société en commandite par actions et la société coopérative –, le grand changement porte sur les sociétés anonymes.

Ces dispositions consistent à soumettre la formation des sociétés anonymes à des règles nouvelles. Elles maintiennent le principe de la responsabilité des associés au montant de leur mise, dispensent les sociétés anonymes de l'autorisation gouvernementale, mais prévoient un ensemble de règles destinées à protéger les actionnaires et les tiers.

Le législateur voit dans la responsabilité accrue des fondateurs, administrateurs et la désignation de commissaires, la tenue d'assemblées générales obligatoires et, dans l'organisation d'une publicité légale, des moyens suffisants pour éviter des abus.

2.1.2. Surveillance des sociétés anonymes

La loi nouvelle traduit en prescription légale un usage déjà entré dans les mœurs des entreprises, mais qui, dès son origine n'avait pas été exempté de critiques.

Si on examine les libellés successivement soumis aux Chambres au cours de l'élaboration du texte législatif, on constate que les hésitations et discussions portent sur trois points :Les commissaires doivent-ils être pris parmi les associés ? Faut-il interdire l'intervention des administrateurs dans la délibération sur la nomination des commissaires ? Les commissaires peuvent se faire assister par des comptables ?

Sur ces questions comme sur les autres, le législateur se prononce finalement dans le sens le plus libéral : les commissaires ne doivent pas obligatoirement être choisis parmi les actionnaires ; les administrateurs, s'ils sont actionnaires, peuvent participer à la délibération sur la nomination des commissaires et supprime l'idée du projet du gouvernement qui accorde aux commissaires la faculté de se faire assister par des comptables[7].
La surveillance de la société doit être confiée à un ou plusieurs commissaires, associés ou non, qui ont un droit illimité de surveillance sur toutes les opérations de la société. (Art.54.)

Dès l'adoption de la loi de 1873, l'organisation du contrôle des sociétés est critiquée par l'économiste G. de Laveleye qui jouit d'une grande notoriété[8]. Ce dernier développe dans le

Moniteur des Intérêts matériels, des idées fortement inspirées de l'exemple anglais. Il prône l'attribution d'une mission de contrôle à des experts-comptables qualifiés recevant une rémunération fixe.
Ce sentiment n'est toutefois pas partagé de manière unanime et notamment par le président du tribunal de Commerce de Bruxelles, M. Cluydts qui, en 1877, prend parti contre le recours obligé à ces "*auditors*", pour le double motif *qu'on n'eût point découvert en nombre suffisant, des agents comptables qualifiés, et que leur contrôle eut été humiliant pour les administrateurs*[9].

2.1.3 Réformes apportées en 1913

Différents scandales boursiers font apparaître des lacunes dans les lois sur les sociétés commerciales. On reproche la trop grande liberté laissée aux évaluations des apports en nature et à l'octroi d'avantages particuliers aux fondateurs. Ces motifs amènent le ministre de la Justice, M. Lejeune, à constituer, à fin 1883, une commission extra-parlementaire, chargée d'étudier la révision de la législation sur les sociétés. Cette commission élabore cinq avant-projets de 1894 à 1897. La commission de 1894 examine la confection des bilans des sociétés par actions, et propose une formule obligatoire pour les Bilans et les comptes de Profits et pertes[10], mais le gouvernement reste dans l'attente du résultat d'autres travaux. En France, le 21 juin 1902, M. Valé, ministre de la Justice, avait également chargé une commission extra-parlementaire d'étudier des réformes en cette matière et se prononçait en principe pour la réglementation[11]. Peu de temps auparavant, en 1901, l'Institut International de Statistique, dans son congrès de Budapest, décida de mettre la question à l'étude, mais la réalisation de cette idée présentait des difficultés telles que la Commission française renonça à y donner suite[12]. Les travaux de l'Institut International de Statistique n'avaient pas abouti en 1910, et la formule de bilan élaborée par la Commission belge fut critiquée par un *savant comptable français, M. Eugène Léautey, très partisan cependant de l'idée d'unification*[13]. Dans les travaux du Sénat, deux opinions se trouvent en présence : l'une veut le statu quo, l'autre préconise la formule obligatoire[14] proposée par le rapport de la commission extra-parlementaire de 1894. La discussion se poursuit à la Chambre et finalement, dans un but d'apaisement, on ajoute un troisième alinéa à l'article 62 du livre 1er, Titre IX du Code de commerce. *Le bilan mentionne séparément l'actif immobilisé, l'actif réalisable et, au passif, les dettes de la société envers elle-même, les obligations, les dettes avec hypothèques ou gages, et les dettes sans garanties réelles.*

À la Chambre, les débats s'amplifient sur la question de savoir s'il faut permettre aux commissaires de s'adjoindre des experts. On compare, à diverses reprises, l'inexistence du contrôle exercé en vertu de la loi belge, et la réalité du contrôle exercé en Angleterre, où il existe des corporations de comptables (*chartered accountants*) ayant obtenu du Parlement, dès 1880, des lettres d'incorporation, et qui offrent toutes les garanties désirables au point de vue des connaissances techniques et de l'honorabilité[15]. La plupart des sociétés sérieuses, pour mériter le renom d'avoir des bilans sincères et loyaux, font vérifier leurs comptes, mais on ne peut tirer de conclusion utile de cette comparaison puisque, dans le système anglais, l'appel aux *chartered accountants* est libre, et qu'en Belgique nous ne possédons pas de

semblable institution[16]. La formule adoptée et proposée dans un but de conciliation par M. Carton de Wiart ajoute un alinéa à l'article 65 : *Les commissaires peuvent se faire assister par un expert en vue de procéder à la vérification des livres et comptes de la société.*

La désignation de l'expert est soumise à l'approbation de la société ; en cas de refus, les commissaires peuvent faire désigner l'expert par le président du tribunal de commerce.

Si l'on compare l'intérêt des problèmes évoqués en matière de présentation et de contrôle des bilans, avec l'insignifiance des corrections apportées en 1913, on garde l'impression que deux belles occasions ont été manquées.

2.2 Des réformes de 1913 à la loi portant organisation de l'économie en 1948

2.2.1. Création de la Commission bancaire, et des réviseurs de banque en 1935

En 1934, de sérieuses difficultés frappent le secteur bancaire. Les causes résident principalement dans l'interpénétration des banques et industries dont l'origine remonte au dernier quart du XIXe siècle. La majorité des banques, même les banques locales sont mixtes : elles remplissent des fonctions de banque d'affaires et de banque de dépôt.

Lors de la reconstruction du pays après la Première Guerre mondiale et durant la période de haute conjoncture, elles ont octroyé d'importants crédits à des entreprises dont elles sont également actionnaires. L'assombrissement économique voit des entreprises dans l'impossibilité de rembourser des dettes à leurs banquiers actionnaires qui ne veulent mettre leur portefeuille en difficulté, ce qui entraîne de graves problèmes de liquidités et par effet systémique, une succession de faillites de banques à partir de 1930. Le gouvernement de Broqueville procède en 1934 à la scission des banques mixtes, mais il s'agit aussi de protéger l'ensemble de la clientèle, petits épargnants, fortunes moyennes, industriels et commerçants. La déclaration du Gouvernement faite aux Chambres le 29 mars 1935 annonce l'intention d'instaurer un contrôle des banques.

La politique de crédit dans son ensemble, en tant qu'il s'agit du mouvement des capitaux ou de l'action générale à exercer sur les taux, est confiée à la Commission bancaire[17].

L'arrêté royal n°185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et l'émission de titres et valeurs prévoit que la fonction de commissaire dans les banques ne pourra plus être remplie que par des experts figurants sur une liste de réviseurs assermentés. La fonction du réviseur est essentiellement de vérifier la régularité des opérations et de veiller, d'une manière générale, à l'application des lois et règlements à l'exception des infractions fiscales qu'ils n'ont pas à connaître.

Le principe de la liberté dans la confection du bilan et du compte de profits et pertes reçoit sa première atteinte par l'arrêté royal du 24 novembre 1937 sur le régime des bilans et comptes de profits et pertes des banques[18]. Ce principe de liberté est abandonné face à la simple loi de la nécessité qui prescrit de pouvoir comparer des choses comparables.

La Commission bancaire a vu ses compétences s'élargir progressivement depuis 1950, elle est l'ancêtre directe de l'actuelle Autorité des services et marchés financiers (Financial Services and Markets Authority-FSMA).

2.2.2. La parenthèse de la Deuxième Guerre mondiale.

À partir du dernier quart du XIXe siècle apparaissent des personnes s'attribuant le titre d'expert-comptable. Les premiers auteurs comptables belges se revendiquant du titre d'expert-comptable ou d'une mention approchante sont : Vanden Bossche J.F., professeur et expert en comptabilité (1881), Renault A., arbitre-liquidateur (1883), Lefebvre L., expert-comptable judiciaire (1895) et expert-comptable (1907), Fontaine B., expert-comptable (1902), François A., liquidateur des tribunaux (1902), Gilis J.-L., expert-rapporteur (1903), expert-comptable, liquidateur (1905)[19]. Ces experts-comptables se sont autoproclamés car la première association d'experts-comptables est fondée le 4 juin 1903 au sein de la Chambre de Commerce de Bruxelles, sous le nom de Chambre des Experts-Comptables et des Comptables de Belgique (CECCB). A l'origine, cette association réunissait sous le titre d'experts-comptables, les comptables pratiquant l'expertise à la demande des tribunaux.

Cette association, la CECCB sera suivie par la Chambre Belge des Comptables – section du Brabant – (CBC) en 1905, la Société Académique de Comptabilité de Belgique (SACB) et l'Union Professionnelle des Experts-Comptables de Belgique (UPEC) en 1909. Beaucoup d'associations se créèrent par la suite et distribuèrent des titres d'experts-comptables, ce qui discrédita l'ensemble de la profession. Lors des travaux relatifs à la loi du 25 mai 1913, une réforme du contrôle des commissaires fut envisagée. Faute de représentation suffisante, la profession comptable n'obtint pas de statut, et dans un but de consolation il fut décidé que le collège des commissaires des sociétés anonymes pouvait se faire assister par un expert.

Après la guerre 1914-1918, les associations professionnelles concurrentes résolurent de s'unir en 1925 dans la Fédération des Experts-Comptables de Belgique « Chartered », et présentèrent diverses initiatives législatives s'inspirant de la conception britannique de la profession, qui ne furent pas retenues. En 1935, le gouvernement organisa le contrôle des banques et des émissions de titre, et créa une profession nouvelle de haut niveau, celle de réviseur de banque reprise sur une liste établie par la Commission bancaire. Aucun expert-comptable ne fut repris sur cette liste et cela fut ressenti comme un affront par le monde comptable belge. La veille de la Deuxième Guerre mondiale, deux propositions de loi relatives à la profession comptable étaient pendantes à l'ordre du jour des travaux de la Chambre (L. Baillon, député de Bruxelles) et du Sénat de Belgique (M.M. R.Catteau et F. Demets, sénateurs).

Un arrêté-loi du 10 mai 1940, voté au Parlement le jour de l'invasion allemande, constitue le fondement du pouvoir confié aux secrétaires généraux des ministères pour assurer la continuité de l'administration belge sous occupation. La présence dans la mémoire collective du souvenir des destructions et démembrements d'usines de la Première-Guerre mondiale, et de l'occupation allait guider le choix des industriels et autorités restées aux pays qui allaient se rattacher à ce qu'on a appelé « *la politique du moindre mal* ». Il s'agissait d'assurer le

ravitaillement, faire travailler la population pour éviter les déportations et conserver intactes les structures industrielles du pays.

Le Collège des Secrétaires généraux, sous pression, s'employa ainsi à réformer l'économie du pays sur le modèle allemand. L'arrêté du 10 février 1941 pour promouvoir l'économie nationale et assurer l'organisation du pays signé par tous les Secrétaires généraux, substitue le principe de l'organisation hiérarchique de l'économie dirigée à celui du libéralisme économique. Cet arrêté prévoit de créer des organismes économiques par profession et par région, de réformer les organismes existants et de subordonner à ces organismes économiques toutes les entreprises industrielles et commerciales du pays.

Dans ce cadre, un arrêté du 10 janvier 1942 institue *l'Ordre des Experts-comptables* sur le modèle corporatiste et autoritaire du nazisme allemand. Cette conception contraire aux traditions et particularismes belges ne plut pas à l'ensemble de la profession, mais certaines personnalités y virent l'occasion de s'affirmer et d'atteindre leurs buts. De 1942 à 1944, vingt-cinq à vingt-sept mille professionnels de la comptabilité, sous la menace de ne plus pouvoir exercer leur métier, adhérèrent à l'Ordre, qui désigna trois cent trente-trois experts-comptables. En septembre 1944, lors de la libération de Bruxelles par les alliés, le plus ardent promoteur de *l'Ordre des Experts-comptables* fut le premier à en réclamer la suppression pour le remplacer par une institution rationnelle et démocratique. Mais il venait trop tard, le gouvernement de Londres avait pris un arrêté-loi du 5 mai 1944 déclarant nuls les arrêtés pris durant l'occupation ennemie par les Secrétaires généraux. En septembre1944 au Parlement, à l'ouverture de la session 1944-1945, le tableau des projets et des propositions de loi figurant à l'ordre du jour des travaux reprenait toujours la proposition présentée par Louis Baillon. Cette proposition figurait encore dans le tableau du 13 novembre 1945, mais fut retirée par la suite.

L'Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Brevetés de Belgique (OECCBB) existe bien, mais c'est une association sans but lucratif (ASBL) créée en 1959 à l'initiative de Joseph Colleye, qui s'entoura de douze confrères n'ayant eu aucun lien avec l'Ordre ancien. Parmi les fondateurs, nous trouvons Ernest Stévelinck, l'historien comptable mondialement connu, et Raymond Krockaert, dernier survivant, ancien président de l'IEC qui joua un rôle important dans la réhabilitation de la profession comptable et fiscale en Belgique.

2.2.3. Loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie

Au lendemain de la guerre 1940-1945, l'idée de démocratie économique gagne du terrain dans toute l'Europe occidentale, notamment parce qu'elle devient un instrument de lutte contre le communisme des soviets[20]. Dans la hâte, l'arrêté du 16 novembre 1944 décrète l'organisation provisoire de l'économie, mettant sur pied des conseils professionnels. Le 13 janvier 1945, un arrêté crée la « Commission d'ORientation EConomique (COREC), organe consultatif destiné à éclairer l'orientation de la politique économique générale. Parallèlement, entre 1944 et 1947, divers projets sont élaborés au sein des organisations syndicales et discutés avec le patronat. Une Conférence nationale du travail est organisée les 16 et 17 juin 1947 pour jeter les bases de la reconstruction nationale. Elle propose des réformes de

structure pour les entreprises, et entend asseoir les relations sociales dans un cadre rénové, celui de la concertation. Cette conférence recommande la création du Conseil d'entreprise, et l'introduction d'une information économique et financière normalisée et contrôlée par un professionnel indépendant.

3. Le temps présent des professions économiques dans les textes légaux (1948-2017)

3.1 Loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE)

Par un arrêté en date du 23 avril 1946, le ministre des Affaires économiques et des Classes moyennes, et le ministre du Rééquipement national instituent une « *Commission chargée de l'étude du statut de la profession de réviseur d'entreprises* ». La Commission, présidée par M. Depage, expert-comptable, remet son rapport le 4 avril 1947. Ce rapport, rédigé sous la forme d'un projet de loi, répond à deux préoccupations : doter l'économie d'une organisation rationnelle de la profession *d'expert-comptable* et assurer, dans l'intérêt de l'épargne, le contrôle des sociétés commerciales.

Dans les milieux professionnels de la comptabilité, l'instauration des "*réviseurs d'entreprises*" suscite la méfiance, sinon de l'hostilité. Les associations d'experts-comptables partent du principe que le réviseur d'entreprises n'est autre qu'un expert-comptable.

Le 3 décembre 1947, le Gouvernement dépose sur la table de la Chambre des représentants un projet de loi n°52 portant création d'un « *Institut des Réviseurs d'Entreprises* ».

Le projet n°52 reprend les idées et suggestions essentielles de la commission Depage. Toutefois, dans l'exposé des motifs du projet, le gouvernement se défend de vouloir établir un statut de la profession d'expert-comptable. Il déclare même *abandonner cette dénomination pour ne pas causer de préjudice à des citoyens respectables qui portent de façon licite le titre d'expert-comptable, et dont la formation et l'expérience pourraient n'être pas suffisantes pour leur permettre de devenir membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprise*s. Il ajoute : « *La profession de réviseur d'entreprises telle que nous l'envisageons est d'ailleurs, sur des points essentiels, entièrement différente de l'activité qu'exercent à l'heure présente la plupart des experts-comptables*[21] ». L'exposé des motifs exprime en outre la préoccupation d'étendre l'activité des réviseurs d'entreprises aux missions prévues ou à prévoir dans le cadre des réformes de structure en chantier.

Une commission officieuse, la *Commission nationale d'étude du statut de l'expert-comptable* créée par les associations professionnelles en 1946, rédige un mémoire développant son point de vue sur l'organisation de la profession de réviseur d'entreprises. Elle propose aussi des amendements au projet du gouvernement, et forme le 20 avril 1950 une association sans but lucratif, le Collège National des Experts-Comptables de Belgique (CNECB).

La priorité réservée par les chambres au projet de loi sur l'organisation de l'économie et les dissolutions du parlement en 1949 et en 1950 font obstacle à la discussion et au vote du projet

sur la création d'un Institut des Réviseurs d'Entreprises. Après de multiples péripéties, le gouvernement soumet le 11 janvier 1951 une proposition de texte[22] basée en grande partie sur les travaux antérieurs, dont le projet n°52. Le but poursuivi est d'organiser, non pas la profession d'expert-comptable, mais une profession nouvelle, celle du réviseur d'entreprises.

C'est sur base de ce document que sont entamés en 1951 les travaux conduisant à adopter la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE).

La discussion se poursuivit jusque dans les derniers jours précédant le vote de la loi, mais *parce que, contrairement à ce qui est le cas en Angleterre, en Hollande, aux États-Unis, il n'y a en Belgique, sous réserve des résultats que pourrait atteindre le CNECB, aucun groupement qui a le standing, l'activité et la compétence souhaitable. Si les experts-comptables s'étaient organisés depuis longtemps comme les experts anglais et si cette organisation avait fait ses preuves, il n'aurait pas été nécessaire de créer un groupement nouveau. Cela n'a pas été le cas et il faut donc, par la loi, suppléer à l'absence d'initiative privée*[23].

La fonction de réviseur d'entreprises consiste à exécuter toutes missions relatives à l'organisation de services comptables, au redressement, à la vérification et à la certification de l'exactitude et de la sincérité de tous documents comptables. Elle peut aussi consister à analyser, par les procédés de technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises tant au point de vue de leur crédit, de leur rendement et des risques qu'elles encourent, qu'au point de vue des lois qui lui sont applicables (art.3, loi du 22 juillet 1953).

Les débuts de l'IRE sont marqués par des difficultés de tous ordres, liés à l'influence prépondérante de membres dirigeants du CNECB, à la crainte des réviseurs indépendants de voir reconnaître la profession d'expert-comptable, et au manque de confiance du monde syndical. Pour certaines organisations de travailleurs qui ont conçu le « révisorat » pour informer les travailleurs, les lois de 1953 et des années suivantes représentent une déviation.

En effet, la véritable stature de la fonction révisorale ne résulte pas de la loi de juillet 1953, mais des lois qui ont réservé aux membres de l'IRE certaines missions : loi du 20 septembre 1948 (sur l'organisation de l'économie), loi du 1er décembre 1953 qui impose aux sociétés faisant appel public à l'épargne à désigner un réviseur d'entreprises comme membre du collège des commissaires, les lois prescrivant des diligences particulières relatives à certains actes de la vie des sociétés (apports en nature, transformation, etc.), loi du 16 mars 1954 relative aux organismes d'intérêt public, les lois et règlements relatifs au contrôle des entreprises du secteur financier (banques, caisses d'épargne, compagnies d'assurances) et des sociétés à portefeuille (arrêté royal n°64 du 10 novembre 1967). Ces missions sont maintenant étendues à de nombreux domaines et la profession attend un nouveau marché : « l'audit indépendant des pouvoirs locaux ».

Le manque de confiance des organisations de travailleurs à l'égard du révisorat d'entreprises conduit la conférence économique et sociale, tenue du 23 février au 16 mars 1970, à prôner une réforme. Le Conseil central de l'économie est chargé de formuler des propositions concrètes qui sont réunies dans l'avis de juillet 1972. En 1980, les contacts établis avec le

ministère des Affaires économiques permettent d'entamer des travaux de révision de la loi organique de l'IRE en concertation avec le CNECB et les partenaires sociaux.

3.2 Loi du 21 février 1985 sur la réforme du révisorat d'entreprises.

L'article 51 de la quatrième directive du Conseil des Communautés Européennes du 25 juillet 1978 prévoit que les sociétés doivent faire contrôler leurs comptes annuels par une ou plusieurs personnes habilitées en fonction de la loi nationale au contrôle des comptes[24].

Par ailleurs, la mise en place d'un droit comptable réalisée par la loi du 17 juillet 1975 prend appui sur l'action des commissaires et des professionnels de la révision[25]. D'autre part, la huitième directive concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables sera adoptée prochainement. La réforme du droit comptable serait incomplète si la fonction de commissaire n'était pas réservée à des professionnels de la révision, et cette réforme ne peut être dissociée de l'instauration d'un statut pour la profession d'expert-comptable, notamment dans le contexte du droit européen en matière de liberté d'établissement et libre prestation de services[26].

La loi du 21 février 1985 confie aux réviseurs d'entreprises les missions dont l'accomplissement leur est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci et, d'une façon générale, toutes missions de révision d'états comptables d'entreprises[27]. Elle reconnaît la profession d'expert-comptable en lui restituant l'essentiel de la définition de ses activités historiques : la vérification et le redressement de tout document comptable, l'expertise tant privée que judiciaire, l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises, les activités d'organisation et de tenue de comptabilité, les activités de conseil en matière de fiscalité.

Dans l'optique de la loi, la distinction entre le réviseur d'entreprises et l'expert-comptable ne se situe pas au niveau des aptitudes, mais au niveau des fonctions. La mission du réviseur est axée sur la certification de documents comptables, tâche qui se rattache directement à l'intérêt général. La profession d'expert-comptable est, elle, axée sur la prestation de services compétents aux entreprises ; elle concerne davantage les intérêts d'entreprises déterminées[28].

C'est la raison pour laquelle les conditions d'accès en matière de diplôme et d'expérience sont très largement parallèles, tout en tenant compte des particularités des deux professions.

La profession d'expert-comptable peut être exercée soit dans les liens d'un contrat de travail soit à titre indépendant.

Depuis la réforme de 1985, plusieurs événements sont intervenus par la voie législative, qui contribuent à rendre la frontière entre les activités professionnelles plus ambiguë et suscitant un besoin de clarification[29]. Le code des sociétés prévoit en effet l'intervention de l'expert-comptable ou du réviseur d'entreprises, tant lors de la constitution de sociétés qu'à différentes étapes de la vie sociale d'une entreprise. Un accord *passerelles* permettant une procédure simplifiée d'accès à la profession des membres et stagiaires d'une profession à l'autre est conclu le 30 mars 1998.

3.3 La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

Dans son projet déposé le 13 janvier 1999, le gouvernement propose de réglementer l'exercice de la profession fiscale et de stimuler le rapprochement des professions économiques règlementées, devant mener, tant au plan qualitatif qu'au plan déontologique, à une meilleure protection du contribuable et de meilleures relations avec les administrations fiscales[30]. Le rapprochement des professions économiques est formalisé par la création légale d'un comité inter-instituts visant à terme l'unification des instituts professionnels[31]. Cette loi crée un Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC), qui succède à l'Institut des Experts-Comptables (IEC). Cet institut a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal, dont il peut contrôler et préciser l'organisation, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle. L'Institut veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres et, depuis 2017, à la protection des droits et des intérêts communs de ses membres[32].

Si la loi reprend les activités de l'expert-comptable définies dans la loi de 1985, elle décrit les activités de conseil fiscal comme consistant à donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales, à assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales, et à représenter les contribuables.

Cette loi crée également un Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF), et protège tant l'exercice de la profession que le port du titre de comptable agréé et de comptable fiscaliste agréé (art.46). La profession de comptable avait été organisée par un arrêté royal du 19 mai 1992, pris dans le cadre de la loi du 1er mars 1976 règlementant la protection du titre professionnel et de l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services (dite loi Verhaegen). Cet arrêté a été abrogé par l'article 55§2 de la loi du 22 avril 1999. Cette loi crée également le Conseil Supérieur des Professions Économiques (CSPE) évoqué au titre I ci-avant.

La loi du 25 février 2013 ouvre le tableau des membres de l'IPCF aux comptables internes, ce qui implique une déconnexion complète du statut de l'IPCF à la loi Verhaegen.

3.4 Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Cette loi transpose dans le droit national des directives européennes nouvelles concernant les contrôles légaux des comptes annuels, des comptes consolidés et met partiellement en œuvre des exigences spécifiques applicables au contrôle légal des entités d'intérêt public[33]. Cette loi, qui constitue une troisième réforme de l'audit légal en Belgique après celle de 1985 avec la création de l'Institut des Experts-Comptables et celle de 2007 qui avait mis en place la Chambre de Renvoi et de Mise en État (CRME), vise à améliorer l'image de la profession. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises tel que conçu par la loi de 1953 est ainsi complètement

réformé. Il se divise en deux institutions distinctes et indépendantes : l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) et le Collège de Supervision des Réviseurs d'Entreprises (CSRE). L'IRE organise l'accès à la profession (stage-octroi et retrait de la qualité de réviseur d'entreprises), assure la tenue du registre public, est en charge de l'organisation de la formation permanente et dispose d'un droit d'initiative en matière de normes professionnelles (mais sous la responsabilité du CSPE), tandis que le CSRE est l'autorité compétente (au sens de la législation européenne) pour la supervision des réviseurs d'entreprises. Le Collège est en charge directe du contrôle de qualité et de la surveillance de tous les Réviseurs d'entreprises et assure la supervision des missions déléguées par la loi à l'IRE.

Ce qui crée une insécurité juridique pour les experts-comptables est la transposition de l'article 2, 1° de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, modifiée par la directive 2014/56/UE du 16 avril 2014, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (directive audit).

Cette disposition a été insérée dans le Code des sociétés par un article rédigé comme suit :

Art.16/1. Par « contrôle légal », il faut entendre un contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés, dans la mesure où ce contrôle est :

1° requis par le droit de l'Union européenne ;

2° requis par le droit belge en ce qui concerne les petites sociétés ;

3° volontairement effectué à la demande de petites sociétés, lorsque cette mission est assortie de la publication du rapport visé à l'article 144 ou 148 du présent code[34].

Le rapport visé par le « contrôle légal » est le rapport des commissaires qui doit comprendre des éléments prévus dans la loi résultant de l'application de normes de contrôle internationales de l'ISA[35]. Cela pose problème pour les experts-comptables qui craignent d'être marginalisés en se voyant retirer, en droit ou en fait, la mission de vérifier et de redresser *tous documents comptables*[36], et par conséquent les missions spéciales qui leur avaient été attribuées.

À la suite d'interventions de l'IEC, l'idée qui semble venir au jour, y compris au niveau international, est de réserver la mise en application des normes ISA uniquement aux grandes entreprises, les sociétés qui ont désigné des commissaires, et de créer un cadre normatif particulier pour les autres entreprises (PME et micro-entités).

4. Le temps présent en mouvement ou le futur proche

Dès la création de l'IEC en 1985, les dirigeants de la profession d'expert-comptable mirent toute leur énergie pour réclamer l'équivalence des professions d'expert-comptable et de réviseur d'entreprise et obtenir des missions de monopole conjointement. De nouvelles missions sont progressivement confiées par le Code des sociétés aux experts-comptables externes, relativement à l'établissement de rapports de contrôle à l'occasion de dissolutions, liquidations, transformations, fusions et scissions de sociétés. Ce rapprochement se concrétise

en 1996 par la mise sur pied de commissions mixtes IEC - IRE, et plus tard par des services communs et l'établissement des deux instituts dans un même immeuble.

En 1998, Koen Geens, actuel ministre de la Justice, à l'époque président du Conseil Supérieur souhaitait regrouper l'ensemble des professions comptables et fiscales dans un *Instituut der Accountancy*[37].

Cette perspective d'unification va subir un changement de trajectoire dû à des éléments qui n'ont aucun rapport l'un avec l'autre.

La loi de 1999, relative aux professions comptables et fiscales intégrant comptables et fiscalistes de l'IPCF, et le référentiel comptable anglo-saxon IFRS[38] ainsi que les normes d'audit de l'ISA, vont consacrer la dichotomie entre l'IRE et l'IEC.

En 2010, l'enquête sur l'application des normes comptables IFRS pour PME a fait l'objet de réponses contrastées. L'IPCF a considéré que les normes n'étaient pas adéquates pour une utilisation dans les Petites et Moyennes Entreprises, l'IRE était d'un avis opposé tandis que l'IEC s'est abstenu de répondre.

4.1 Les dispositions légales récentes

Un rapprochement plus étroit entre les membres de l'IEC et de l'IPCF est maintenant dans le champ de vision des responsables des organisations professionnelles. Ce rapprochement se voit encouragé par les dispositions légales récentes.

La loi de réorganisation judiciaire des entreprises du 11 août 2017[39] donne aux membres des professions économiques – l'expert-comptable externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises – le même rôle en matière de prévention, de description et prescription de mesures de sauvetage total ou partiel des entreprises en difficultés.

La loi anti blanchiment du 18 septembre 2017[40] considère l'ensemble des membres des professions économiques comme des entités assujetties à des obligations d'organisation et de contrôle interne en leur sein, et de vigilance générale et continue des opérations de leurs clients. Ces opérations vont de la vérification de l'identité des clients à la déclaration de soupçon avec interdiction de divulgation. Cette loi érige le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, l'IEC et l'IPCF, en autorités de contrôle du respect des dispositions de cette loi par leurs membres.

Ces dispositions légales militent par elles-mêmes pour le rapprochement des professions comptables et fiscales.

4.2 L'Union Européenne et les directives "Services"

L'Union européenne (UE), dont un des buts est la libre circulation des personnes, vise à lever tous les obstacles au commerce des services. Cette libre circulation a déjà fait l'objet de

nombreuses directives[41]. Selon l'UE, la réalisation d'un marché unique, approfondi, et plus équitable des services, contribuerait à créer des emplois nouveaux, à développer la productivité et à instaurer un climat favorable à l'investissement et à l'innovation.

La Commission reconnaît que la réglementation de services professionnels est une prérogative des États membres, mais qu'il s'agit, pour chacune de ces professions, d'assurer la protection d'objectifs d'intérêt général, par exemple l'accès à la justice chez l'avocat ou la santé publique chez le médecin ou le pharmacien. Ces objectifs incluent, en ce concerne les professions économiques : la loyauté des transactions commerciales, la lutte contre la fraude et la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales[42]. Les motifs purement économiques ayant un objectif protectionniste ou administratif, tels que la réalisation de contrôle ou la collecte de statistiques, ne sont pas appropriés[43].

Elle reconnait également l'existence de modèles différents d'un État à l'autre. Néanmoins, elle relève que la réglementation crée des obstacles au libre développement du marché unique.

Dans des travaux récents, la Commission d'enquête du Parlement européen, chargée d'examiner les allégations d'infractions en matière de blanchiment de capitaux et d'évasion fiscale, préconise d'abandonner l'autorégulation pour adopter une supervision appropriée et une réglementation contrôlée par l'État des professions actuellement auto réglementées, par l'intermédiaire d'un régulateur/superviseur national distinct et indépendant des professions[44].

4.3 La Quatrième Révolution industrielle

La comptabilité s'est toujours développée grâce à des progrès techniques étrangers à son domaine. Du XVIe à la fin du XIXe siècle, elle restée figée dans une tradition qui paraissait immuable avec la transposition des écritures du Journal au Grand livre. Les feuillets mobiles apparus au début du XXe siècle ont permis de diviser le travail et de tirer le Bilan directement de la Balance des comptes. La comptabilité à décalque manuelle ou mécanique a permis d'enregistrer les opérations en une seule écriture, et d'assurer par l'équilibre du débit et du crédit du Journal la bonne transcription au Grand livre. Les machines à cartes perforées ont permis dès l'Entre-deux-guerres de rationaliser le travail comptable dans les grandes entreprises. Depuis moins de cinquante ans, avec l'apparition des premiers PC et logiciels dédicacés, il n'est plus vraiment nécessaire d'avoir une formation comptable pour tenir une comptabilité, il suffit de suivre le menu. Avec les logiciels ERP (Enterprise Resource Planning), tous les processus de l'entreprise (logistique, administration, finance et comptabilité) sont regroupés au sein d'une plate-forme centralisée de gestion et d'information. Avec la révolution numérique, le processus d'automatisation se développe, et des plates-formes communes permettent maintenant d'échanger des factures et des données de paiement importées automatiquement dans les logiciels comptables. La comptabilité peut ainsi être tenue non plus à jour, mais à heure en temps réel, et l'archivage papier disparaît.

Ces plateformes se développent maintenant non plus au niveau national, mais au niveau européen et mondial. L'expert-comptable devient un maillon de la chaîne, il devient le sous-traitant de son client et il doit à son tour faire appel à d'autres sous-traitants : les fournisseurs

de logiciels et de Cloud. Toute cette chaîne rassemble et traite de nombreuses informations parmi lesquelles des données à caractère personnel. Celles-ci sont soumises au Règlement Général sur la Protection des Données (RGPD) qui est entré en vigueur en mai 2016. Les organisations sont censées mettre leur gestion en conformité avec le RGPD pour 25 mai 2018.

Cette dernière évolution technologique remet en question le travail de base traditionnel des comptables et experts-comptables, qui est la tenue de comptabilité pour compte de tiers pouvant être traitée à bas coûts par une industrie de la comptabilité. Les services connectés vont engendrer un nouveau modèle d'affaires pour les entreprises et pour les fiduciaires[45].

Depuis ces dernières années et de manière permanente, les associations professionnelles encouragent leurs membres à comprendre que l'intelligence artificielle aura pour effet de diminuer sensiblement les tâches matérielles au profit d'une collaboration plus active avec le client dans les missions de conseils à haute valeur ajoutée (tableaux de bord, aide à la décision, accompagnement, etc.), gouvernance familiale,gouvernance opérationnelle et financière.

Les instituts professionnels sont à la recherche de nouvelles orientations et opportunités pour leurs membres, c'est ainsi que depuis quelques années l'IEC développe et propose une formation d'administrateur indépendant. Elle a ouvert un nouveau chantier en 2017 : celui de la Commission d'expertise judiciaire. Les axes du futur sont le conseil en matière comptable et fiscale pour les experts-comptables et le contrôle pour les auditeurs (réviseurs d'entreprises).

4.4 Régions et communautés en Belgique

L'IRE compte 900 membres, l'IEC en compte 6.250 et l'IPC, 5.000, soit à peine plus de 12.000 membres pour l'ensemble des professions économiques.

Dans le passé, ces professions se sont toujours opposées à une scission linguistique en veillant, comme le prévoit la loi, à la parité et /ou l'alternance linguistique dans les fonctions dirigeantes à la tête des instituts professionnels, mais cette volonté d'unité pourrait être remise en question après les élections législatives de 2019. Si les professions et leurs instituts ont toujours recherché l'unité nationale, cette préoccupation n'est pas partagée par certains partis politiques de gouvernement.

Un protocole de fusion entre l'IEC et l'IPCF a été entériné par les conseils respectifs des instituts fin 2017 et évoqué aux Assemblées générales annuelles des instituts professionnels de 2018. Cette fusion prévoit que les titres d'« expert-comptable » et de « conseil fiscal » deviennent des titres génériques dans un nouvel institut, et ne s'accompagnent pas de transferts de prérogatives entre les membres actuels de l'IEC et de l'IPCF. Chaque titulaire garde ses compétences actuelles propres. Chaque membre issu de l'IEC serait ainsi qualifié d'« assermenté » (ou encore « accrédité » ?), « certified » en anglais, tandis que le stage serait

organisé à l'image de celui actuellement en place à l'IEC pour conduire aux seuls titres d'expert-comptable assermenté et/ou de conseil fiscal assermenté[46].

Une fusion entre l'IEC et l'IPCF parait en effet souhaitable avant une scission linguistique et communautaire éventuelle des professions économiques, qui se retrouveraient singulièrement affaiblies dans le cas contraire.

5. Conclusions

Le recours à l'histoire permet de comprendre des distinctions fondamentales qui passent à travers les époques. La distinction entre la révision et la production de documents comptables remonte pour nous à un passé qui correspond au début de l'existence des sociétés commerciales et industrielles. Mais en réalité, cette distinction est plus ancienne, elle remonte au domaine seigneurial et religieux de l'Ancien Régime, si pas à l'Antiquité.

Le recours à l'histoire de nos lois sur les sociétés permet de relever au passage les occasions manquées, comme celles apparues lors de la révision du Code de commerce en 1873, avec la distinction entre les sociétés publiques et privées, en 1913 quand il fut question pour la première fois de normalisation comptable, et en 1948 lors des discussions de réorganisation de l'économie.

La profession comptable en Belgique aurait pu évoluer tout à fait différemment si, au lieu d'être dispersée, elle s'était unie pour faire entendre sa voix (il y avait 40 associations de comptables avant et 26 après la Deuxième Guerre mondiale) et il n'aurait pas été nécessaire de créer une profession nouvelle. C'est de manière subsidiaire que la profession d'expert-comptable a été reconnue en 1985 dans le cadre de la réforme du révisorat d'entreprises. Cette reconnaissance a à peine plus de trente ans, et pourtant on ne peut imaginer, dans le monde actuel, la vie de l'économie réelle et locale sans l'intervention de l'expert-comptable, conseil permanent des entreprises, interface entre le commerçant , l'entrepreneur et le fisc, son banquier et les autorités diverses.

L'UE veut déréguler les professions réglementées, dans la mesure où elles constitueraient un obstacle à la libre circulation des personnes et des services, un frein au progrès technique, et elle vise particulièrement les professions comptables et fiscales. En même temps, elle demande la collaboration de leurs organisations professionnelles pour assurer la surveillance des membres dans le cadre des lois anti blanchiment et de protection des données.

L'UE va même plus loin, elle préconise une supervision contrôlée par l'État des professions économiques et des avocats, par l'intermédiaire d'un régulateur/superviseur national distinct et indépendant. On peut déjà voir cette mise en place par le Collège de Supervision des Réviseurs d'Entreprises (CSRE).

L'UE en arrive à oublier des principes fondamentaux de droit en estimant que la mise en place d'un régime de dénonciation publique pourrait dissuader les intermédiaires de contourner leurs obligations et les encourager à respecter celle-ci[47].

Il est à penser que la mise en place à la fois d'une dérégulation des professions de confiance, que sont les professions économiques, et la mise en place de nouveaux *'garde-fous'* contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale et pour la protection de données personnelles, nécessaires dans une Europe élargie et un monde globalisé, ne seront pas plus efficaces que les mesures progressivement mises en place depuis plus de vingt ans.

Au risque de se voir réduites à la plus simple expression, les professions économiques devraient créer une dimension nouvelle pour leurs membres en intégrant à côté de la formation continuée et du contrôle de qualité, la culture de l'éthique, pour leurs membres et leurs clients.

Ce n'est pas une question uniquement morale. Il s'agit de rendre les services publics du pays (enseignement, police, justice, santé publique, régimes de pensions), plus productifs et efficaces. Cette éthique est encouragée par l'émergence d'outils qui deviennent intelligents, qui favorisent la transparence des informations financières et est attendue par une très large majorité des citoyens de l'Union européenne.

Sur le plan national, la fusion dans un institut commun de l'IEC et de l'IPCF paraît en effet souhaitable pour une clarification du rôle des professions économiques, face aux évolutions technologiques (digitalisation, intelligence artificielle), et pour une efficacité accrue des services à rendre à une économie de proximité.

---

[1] Art 54 §1er, Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (M.B. 11 mai 1999).
[2] Doc. parl., (1998-1999), Projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales (n°1923/1) du 13 janvier 1999, p.4.
[3] Doc. parl., (1998-1999), ibid., p.4.
[4] Servais Jean-Paul, Catherine Dendauw, (n.d.), C.S.P.E. *Les compétences du Conseil supérieur des Professions économiques,* p.98.
[5] Piret René, *L'Évolution de la législation belge sur les sociétés anonymes*, 1946, Casterman, Tournai, p.32
[6] Sénat de Belgique, (1872-1873), n°38, Rapport des Commissions réunies de la Justice et des Finances, chargées d'examiner le Projet de Loi contenant le titre IX, livre 1er du code de Commerce relatif aux sociétés, p.3.
[7] Doc. parl., (1865-1866), n°62, Révision du titre III, livre 1er du Code de commerce relatif aux sociétés, séance du 9 février 1866, rapport, p.70.
[8] Chlepner, B. S. (1956), *Cent ans d'histoire sociale en Belgique,* Université Libre de Bruxelles, Institut de Sociologie Solvay, p.156.
[9] Piret, René, op.cit. p.57.
[10] Doc. parl., (1909-1910), n°217, p.44, Séance du 2 mai 1910.
[11] Ibid., p.45.
[12] Ibid., p.45.
[13] Ibid., p.45.
[14] Ibid., p.45.
[15] Ibid., p.36.
[16] Ibid., p.36.
[17] Pasinomie, Arrêté n°185-9 juillet 1935, rapport au roi, p.543.
[18] Piret, René, op.cit. p.114.
[19] Cette liste est établie sur base de : Reymondin (1909), *Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes*, Paris, Société Académique de Comptabilité.
[20] Conseil Central de l'Économie, (1998), *Un demi-siècle*, Centre de Recherche et d'Information Socio-Politique, CRISP, p.19.

[21] Doc. parl., (1947-1948), n°52, p.3, exposé des motifs.
[22] Ibid.p.3, exposé des motifs.
[22] Doc. parl., (1950-1951), n°166, proposition de loi.
[23] Annales parlementaires, Séance du Sénat du 17 juillet 1953.
[24] Doc. parl., (1982-1983), n°552 p.2, exposé des motifs.
[25] Ibid. p.2, exposé des motifs.
[26] Ibid. p.3, exposé des motifs.
[27] Article 2 de la loi du 22 juillet 1953 modifié par l'art. 32 de la loi du 21 février 1985, (M.B. 28 février 1985, err. M.B. 19 avril 1985)
[28] Doc. parl., (1982-1983), n°552 p.3, exposé des motifs.
[29] Lurkin, Paul, (2000) *L'accès à la profession du contrôleur légal des comptes annuels en Belgique*, Bruylant, Bruxelles p.5
[30] Doc. parl., (1998-1999), n°1923, exposé des motifs.
[31] Ibid.
[32] Loi du 3 septembre 2017, art.2.
[33] Loi du 7 décembre 2016. art.2. (M.B.13 décembre 2016).
[34] Cette disposition n'est pas applicable aux sociétés dont tous les associés sont des personnes physiques dont la responsabilité est illimitée, et aux petites sociétés, sauf celles qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes consolidés. Le rapport visé à l'article 144 ou 148 est le rapport des commissaires qui doit comprendre des éléments prévus dans la loi résultant de l'application de normes de contrôle international.
[35] ISA- *International Standards on Auditing*. Normes internationales d'audit.
[36] La vérification et le redressement de tous documents comptables sont repris comme premier point à l'art. 34 de la loi du 22 avril 1999 définissant les activités de l'expert-comptable.(M.B.11 mai 1999)
[37] Geens Koen, (1998) *Het ene Instituut voor accountancy :nog niet voor morgen* ? in *L'expertise comptable en pleine évolution* (Liber Amicorum Raymond Krockaert), Bruxelles, Ed. Institut des Experts-comptables.
[38] IFRS- *International Financial Reporting Standards*. Normes comptables internationales d'origine britannique.
[39] Loi du 10 août 2017 portant insertion du livre XX-Insolvabilité des entreprises dans le Code de droit économique (M.B. 11 septembre 2017).
[40] Loi du 18 septembre 2017, loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et au financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (M.B. 06 octobre 2017).
[41] Directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles, Directive 2006/123/CE du 12 décembre 2006, Directive 2013/55 /UE du 20 novembre 2013 modifiant la Directive 2005/36/CE.
[42] Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil, relative à un contrôle de proportionnalité avant l'adoption d'une nouvelle réglementation des professions COM(2016) 822 final. Art.5.2.
[43] Ibid. art.5.3.
[44] Projet de recommandation du Parlement européen à l'intention du Conseil et de la Commission. 2016/3044 (RSP) 28 juin 2017.
[45] Claes, Micheline (2018), *Les entreprises et la profession en 2020* in Revue Belge de la Comptabilité N°1/2018
[46] Delvaux, Gérard (2018), Lettre du 17 mars 2018 aux membres, site http://www.oeccbb.be/news/details:862 consulté le 16 avril 2018.
[47] Projet de recommandation du Parlement européen à l'intention du Conseil et de la Commission, 2016/3044 (RSP) 28 juin 2017, Recommandation n°44.