

**Avis du 22 janvier 2020 relatif au nombre d'ECTS nécessaires
aux candidats réviseurs d'entreprises pour pouvoir bénéficier de dispenses
dans le cadre des examens de stage théoriques**

1. Le Ministre fédéral en charge de l'Economie, M. Kris PEETERS, a adressé un courrier au Conseil supérieur daté du 27 février 2019 demandant l'avis à propos d'un « *projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises* ».

Le Conseil supérieur des Professions économiques a rendu à l'époque un avis¹ daté du 24 mai 2019 auquel il a notamment annexé un courrier adressé le 22 mai 2019 à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

2. Dans ce courrier du 22 mai 2019, le Conseil supérieur attirait l'attention des représentants de l'IRE « *sur le fait que l'article 29 de l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises permet à la Commission de stage d'accorder des dispenses pour une ou plusieurs matières des examens de stage théoriques visés à l'article 28, § 1^{er} dudit arrêté royal sous certaines conditions.*

A ce jour, soit près d'un an après l'adoption de l'arrêté royal, force est de constater que le Conseil supérieur n'a pas encore reçu du Conseil de l'IRE un projet de critères permettant d'octroyer de telles dispenses dans le cadre des examens de stage théoriques, alors qu'une session s'est déjà déroulée et qu'une prochaine session se profile dans les mois à venir.

Certes, il existait une telle disposition prise en exécution d'un arrêté royal antérieur qui avait été soumise pour avis au Conseil supérieur permettant aux détenteurs d'un diplôme universitaire de bénéficier de dispenses. Un avis² avait été rendu par le Conseil supérieur en la matière en date du 17 février 2005.

Dans le cadre de la réforme du révisorat ayant conduit à l'adoption de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision des réviseurs d'entreprises et de l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises, le Conseil supérieur relève que des modifications substantielles ont été introduites dans le cadre légal et réglementaire en matière d'accès à la profession.

¹ L'arrêté royal du 11 novembre 2019 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises [modifiant l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises] a été publié au *Moniteur belge* du 26 novembre 2019.

² Extrait du Rapport annuel 2005 du Conseil supérieur des Professions économiques, Avis du 17 février 2005 relatif aux conditions de dispenses dans le cadre de l'accès à la profession de réviseur d'entreprises, Annexe III, pp. 17-20.

Le Conseil supérieur constate par ailleurs que les informations placées récemment sur le site internet de l'IRE (<https://www.ibr-ire.be/fr/stage/acces-au-stage/examens-de-stage-theoriques>) semblent introduire une réforme en matière de dispenses, à tout le moins pour ce qui concerne les candidats ayant obtenu un bac professionnel, suivi d'un master universitaire.

Le Conseil supérieur vous demande dès lors de bien vouloir veiller au respect de l'article 29, § 3 de l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises dont il ressort que la Commission de stage peut accorder des dispenses, pour une ou plusieurs matières des examens de stage théoriques « à condition que les points d'études ECTS consacrés à l'étude de cette matière correspondent au moins aux points d'études ECTS que le Conseil, après avis du Conseil supérieur, considère comme suffisants pour cette matière dans le cadre des exigences de la profession de réviseur d'entreprises ».

Il en va, de l'avis du Conseil supérieur, de la sécurité juridique voulue pour les récipiendaires à l'examen de stage théorique quant au traitement des différents dossiers conforme au processus de « Bologne » prôné au niveau européen et à l'approche introduite dans le cadre légal et réglementaire belge. »

3. C'est dans ce contexte que le Président de l'Institut des Réviseurs d'entreprises (IRE), M. Tom MEULEMAN, a adressé un courrier (daté du 27 mai 2019) demandant l'avis du Conseil supérieur à propos des dispenses aux examens de stage théoriques, en exécution de l'article 29 de l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

Il ressort de ce courrier que « les anciennes exigences en matière de point d'études ECTS – fixées en vertu de l'ancien arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession – sont considérées comme abrogées par suite de l'abrogation de cet arrêté royal.

Il incombe dès lors au Conseil de l'Institut – après avoir recueilli l'avis du Conseil supérieur des professions économiques – de fixer à nouveau le nombre minimum d'ECTS requis pour l'attribution des dispenses aux examens de stage théoriques et ceci en application de l'article 29, § 3 précité.

Je vous invite à prendre connaissance de la proposition du Conseil – telle que reprise en annexe – relative au nombre de points d'études ECTS minimum par matière d'examens de stage théoriques.

Vous constaterez que ce nombre reste inchangé par rapport aux exigences qui étaient d'application sous l'ancienne réglementation. »

4. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale 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

Par ailleurs, la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises impose une approbation des normes professionnelles applicables aux réviseurs d'entreprises dont la procédure est reprise à l'article 31.

Le rôle du Conseil supérieur est de veiller à l'intérêt général en s'assurant que les normes professionnelles répondent à l'esprit de la loi et assurent la sécurité juridique voulue.

³ Cette mission découle de l'article 54, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

En outre, l'article 29, § 3 de l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises (pris en exécution de la loi du 7 décembre 2016) impose au Conseil de l'IRE de demander l'avis du Conseil supérieur quant aux points d'études ECTS qu'il souhaite considérer comme suffisants pour que la Commission de stage puisse accorder des dispenses aux candidats réviseurs d'entreprises dans le cadre des examens de stage théoriques visés à l'article 28, § 1^{er} de l'arrêté royal précité.

5. Avant de pouvoir considérer la demande d'avis comme étant complète, le Conseil supérieur a estimé devoir poser différentes questions afin de clarifier le traitement des dossiers introduits auprès de la Commission de stage en vue de bénéficier de dispenses dans le cadre des examens de stage théoriques à la suite de l'entrée en vigueur de la loi du 7 décembre 2016 et de l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

Afin de s'assurer de la sécurité juridique voulue pour les récipiendaires à l'examen de stage théorique quant au traitement des différents dossiers conforme au processus de « Bologne » prôné au niveau européen et à l'approche introduite dans le cadre légal et réglementaire belge, les questions suivantes ont été posées par le Conseil supérieur à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises par le biais du courrier adressé en date du 24 juin 2019 :

- 1°) Comment sont gérés les dossiers des candidats stagiaires n'ayant pas encore obtenu leur diplôme de master ?
- 2°) Comment sont gérés les dossiers des candidats stagiaires disposant d'un diplôme universitaire et suivant une formation certifiante après avoir introduit leur dossier visant à obtenir des dispenses ?
- 3°) Comment sont gérés les dossiers des candidats stagiaires disposant d'un diplôme universitaire et suivant des cours (en isolé) après avoir introduit leur dossier visant à obtenir des dispenses ?
- 4°) Comment sont traités les cours pour lesquels le candidat n'a pas obtenu 10/20 mais pour lequel l'année a été délibérée comme une réussite par l'université ?
- 5°) Comment sont traités les cours pour lesquels le candidat n'a pas obtenu 10/20 n'ayant pas fait l'objet d'une délibération (cours en isolé) ?
- 6°) Comment sont traités les cours suivis par les candidats stagiaires dans le cadre d'un cursus à l'étranger (de type Erasmus ou autre) ?
- 7°) Comment sont traités les ECTS de la dernière année de master correspondant au mémoire présenté par le candidat stagiaire ?
- 8°) Comment sont traités les cours suivis par les candidats stagiaires ayant suivi un bac professionnalisant avant leur master universitaire ?
- 9°) Octroyez-vous des dispenses à ces candidats stagiaires au départ des crédits obtenus durant leur formation de bac professionnalisant ?

6. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a doublement réagi à ce courrier :

- d'une part, en adressant un courrier daté du 13 septembre 2019 fournissant les éclaircissements voulus par rapport aux différentes questions posées par le Conseil supérieur et
- d'autre part, en adressant un e-mail en date du 26 juillet 2019 par lequel le Président de la Commission de stage demandait de bien vouloir organiser une rencontre bilatérale entre la Commission de stage et le Conseil supérieur des Professions économiques afin d'exposer les activités de la Commission de stage.

Une première proposition de rencontre a été proposée par le Conseil supérieur dans le cadre de sa réunion du 13 décembre 2019. Cette date ne convenant pas à l'IRE, il a été convenu de tenir la rencontre dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur du 9 janvier 2020.

7. Dans le cadre de la demande d'avis introduite par le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il a été précisé le nombre de points d'études ECTS liés aux dispenses pour les matières couvertes par les examens de stage théoriques « *reste inchangé par rapport aux exigences qui étaient d'application sous l'ancienne réglementation.* »

Comme mentionné dans le courrier adressé le 24 juin 2019 au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur « *constate que [l'Institut des Réviseurs d'Entreprises compare] les critères proposés aux critères de dispenses utilisés depuis 2007 alors que le Conseil supérieur n'a pas été interrogé à l'époque à propos des modifications apportées aux critères appliqués par la Commission du stage, contrairement à ce que prévoyait l'article 14, § 2 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. En effet, le Conseil supérieur a rendu son dernier avis⁴ en la matière en date du 17 février 2005.* »

Le Conseil supérieur précisait, en outre, dans son courrier du 24 juin 2019 qu'il « *se permettra dès lors d'analyser l'ensemble des critères employés par la Commission de stage pour l'octroi de dispenses, qu'ils soient ou non inchangés par rapport à l'année 2007* ».

8. En ce qui concerne l'impact de l'adoption de la loi du 7 décembre 2016, il ressort de l'amendement⁵ introduit que la modification apportée au § 1^{er} de l'article 75 « *implique que l'examen d'admission ne précède plus le stage, mais qu'il sera organisé au cours du stage de trois ans. Il ne s'agit nullement ici de niveler par le bas le niveau actuel des connaissances théoriques pour devenir réviseur d'entreprises. Toutes les matières reprises à l'article 8 de la directive, jusqu'ici présentées sous forme d'examens d'admission, resteront maintenues sous la forme d'examens de stage que le candidat devra réussir (ou pour lesquels il obtiendra une dispense) avant d'être admis à « l'examen d'aptitude ». Par conséquent, la vérification des connaissances théoriques ne subit aucune modification quant au niveau du contenu mais se situera seulement à un moment ultérieur. Les modalités relatives à cette modification seront déterminées par le Roi (cfr. art. 75, § 2 et art. 77)* ».

En dehors du principe légal permettant à un candidat réviseur d'entreprises d'entamer son stage alors qu'il n'a pas encore réussi l'ensemble de ses examens de stage théoriques (introduit par la modification apportée au § 1^{er} de l'article 75 de la loi du 7 décembre 2016), les éléments spécifiques sont à déterminer dans l'arrêté royal à prendre en exécution.

9. En ce qui concerne l'impact de l'adoption de l'arrêté royal du 17 août 2018, différents éléments ont fait l'objet de modifications dans l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

Tel est notamment le cas en ce qui concerne les multiples compétences de la Commission de stage qui ont fait l'objet d'un renforcement (que ce soit à l'égard des stagiaires ou des maîtres de stage) ou des modalités pratiques de dispenses auxquelles les candidats réviseurs d'entreprises peuvent prétendre au vu des cours suivis dans le cadre de leur formation ayant conduit à l'obtention d'un diplôme de master.

⁴ Extrait du Rapport annuel 2005 du Conseil supérieur des Professions économiques, Avis du 17 février 2005 relatif aux conditions de dispenses dans le cadre de l'accès à la profession de réviseur d'entreprises, Annexe III, pp. 17-20.

⁵ La Chambre 2015-2016 (4^{ième} session de la 54^{ième} législature), Doc 2083/002 du 8 novembre 2016, amendement n°2 du projet de loi portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, pp.3 et 4.

En effet, l'article 29, § 1^{er} de l'arrêté royal du 17 août 2018 permet, comme par le passé, à la Commission de stage d'« *accorder des dispenses, pour une ou plusieurs matières des examens de stage théoriques visés à l'article 28, § 1^{er}* ».

Désormais l'article 29, § 2 dudit arrêté royal énumère les situations dans lesquelles la Commission de stage peut accorder des dispenses visées dans le § 1^{er} du même article, à savoir :

- « 1° *les matières ayant fait l'objet d'un examen présenté dans le cadre d'un baccalauréat professionnel, de type économique ou juridique, ou universitaire, ayant conduit à l'obtention d'un diplôme de niveau master, ainsi que dans le cadre d'un diplôme tel que visé à l'article 11 ;*
- 2° *les matières ayant fait l'objet d'un examen présenté dans le cadre de certificats de réussite complémentaires délivrés par les établissements d'enseignement visés dans le Code de l'Enseignement supérieur du 11 octobre 2013 ou dans le décret de la Communauté française du 7 novembre 2013 définissant le paysage de l'enseignement supérieur et l'organisation académique des études ;*
- 3° *les matières ayant fait l'objet d'un examen réussi portant sur un ou plusieurs cours isolés suivis dans le cadre d'études universitaires ».*

Dans le courrier adressé le 13 septembre 2019 au Conseil supérieur, les représentants de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises confirment que désormais les candidats réviseurs d'entreprises disposant d'un diplôme de master obtenu au terme d'une formation de type « Baccalauréat professionnalisant / Année passerelle / Master 60 ou 120 » pourront bénéficier de dispenses au départ des cours effectivement suivis durant leur formation, qu'elle soit dans le circuit Haute-Ecole de type court ou dans le circuit universitaire.

Il ressort de ce courrier que dorénavant « *la procédure suivie aux cours suivis dans le cadre d'un Bac académique ou d'un master est également appliquée aux cours suivis dans le cadre d'un Bac professionnalisant. En effet, la Commission de stage récolte les descriptifs de cours et décide après analyse de ceux-ci du nombre d'ECTS qui peuvent être validés.*

Les analyses des cours suivis dans le cadre d'un Bac professionnalisant ont commencé cet été. Dans un premier temps, il a été demandé aux candidats stagiaires -qui ont formulé la demande d'analyser leurs cours du bac professionnalisant- de nous fournir les descriptifs de cours qu'ils ont suivis.

Suite à ces analyses des dispenses ont déjà été accordées au départ des crédits obtenus durant un bac professionnalisant. La Commission de stage continuera bien évidemment ce travail d'analyse au fur et à mesure pour compléter sa base de données. ».

Le Conseil supérieur se félicite de cette nouvelle approche retenue par la Commission de stage et a demandé, dans le cadre de la rencontre du 9 janvier 2020 avec les représentants de la Commission de stage, si le nombre de points d'études ECTS nécessaires pour bénéficier de dispenses demeurent inchangées (ou non) pour l'obtention d'une dispense, selon que la formation est de type « Baccalauréat académique / Master 60 ou 120 » ou de type « Baccalauréat professionnalisant / Année passerelle / Master 60 ou 120 ».

Il ressort de la réponse donnée au Conseil supérieur que le nombre de points d'études ECTS nécessaires pour obtenir la dispense est identique, quel que soit le parcours du détenteur d'un master qui souhaite devenir réviseur d'entreprises.

Le Conseil supérieur peut comprendre que la Commission de stage soit en phase préliminaire dans la gestion des dossiers des candidats ayant suivi une formation de type « Baccalauréat professionnalisant / Année passerelle / Master 60 ou 120 », pour ce qui concerne la partie « Baccalauréat professionna-

lisant » dans la mesure où l'approche retenue par la Commission de stage est différente depuis l'entrée en vigueur du nouvel arrêté royal en matière d'accès à la profession.

Le Conseil supérieur souhaiterait faire un **bilan d'ici un an** afin de voir quel est l'impact spécifique pour les candidats ayant suivi une formation de type « Baccalauréat professionnalisant / Année passerelle / Master 60 ou 120 » en comparaison avec ce qui se faisait déjà depuis de nombreuses années pour les candidats ayant suivi une formation de type « Baccalauréat académique / Master 60 ou 120 ». Une rencontre sera dès lors organisée en la matière début 2021 avec les représentants de l'IRE.

Pour le reste, le Conseil supérieur est d'avis qu'il convient de retrouver sur le site internet de l'IRE (sous l'onglet examens de stage théoriques) les informations voulues visant à assurer la sécurité juridique nécessaire pour les candidats, notamment la réponse aux différentes questions soulevées par le Conseil supérieur dans son courrier du 24 juin 2019 dont la liste est reprise ci-avant sous 5.

10. En ce qui concerne le nombre de points d'études ECTS nécessaires pour bénéficier de dispenses, le Conseil supérieur a procédé à l'examen des propositions transmises par l'IRE dans son courrier du 27 mai 2019 et souhaite formuler les éléments suivants :

- Comme mentionné dans le courrier adressé le 24 juin 2019 au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur « constate que [l'Institut des Réviseurs d'Entreprises compare] les critères proposés aux critères de dispenses utilisés depuis 2007 alors que le Conseil supérieur n'a pas été interrogé à l'époque à propos des modifications apportées aux critères appliqués par la Commission du stage, contrairement à ce que prévoyait l'article 14, § 2 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. En effet, le Conseil supérieur a rendu son dernier avis⁶ en la matière en date du 17 février 2005. »

Le Conseil supérieur regrette que l'obligation légale à laquelle était soumise le Conseil de l'IRE n'a pas été respectée en 2007 et analyse dès lors l'ensemble des critères employés par la Commission de stage pour l'octroi de dispenses, qu'ils soient ou non inchangés par rapport à l'année 2007.

- D'une manière générale, le Conseil supérieur marque son accord avec l'approche retenue et la proportion entre le nombre de crédits fixés pour les différentes matières reprises dans l'article 28, § 1^{er} de l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.
- Le Conseil supérieur souhaite cependant formuler des réserves à propos de trois points :
 - les matières traitant de la « comptabilité générale » au sens large, à savoir la comptabilité générale au niveau national (comptabilité et droit comptable) et au niveau international (normes IFRS) sont devenues particulièrement exigeantes (22 ECTS) :

1° théorie générale et principes de la comptabilité	10
2° prescriptions légales et normes relatives à l'établissement des comptes annuels	4
3° prescriptions légales et normes relatives à l'établissement des comptes consolidés	2
5° normes comptables internationales	6

alors que jusqu'en 2005, les exigences en matière d'accès à la profession de réviseur d'entreprises et partant les critères permettant de bénéficier de dispenses se situaient bien en-deçà :

⁶ Extrait du Rapport annuel 2005 du Conseil supérieur des Professions économiques, Avis du 17 février 2005 relatif aux conditions de dispenses dans le cadre de l'accès à la profession de réviseur d'entreprises, Annexe III, pp. 17-20.

- comptabilité générale : 120 heures (conversion en ECTS : 8)
- comptes consolidés : 30 heures (conversion en ECTS : 2)
- législation relative aux comptes annuels et consolidés : 45 heures (conversion en ECTS : 3).

Certes, le Conseil supérieur relève que les normes comptables internationales (normes IFRS) sont venues s'ajouter à la liste des matières après la transposition en droit belge de la directive « audit » de 2006 mais le Conseil supérieur constate que les autres matières ont été gonflées par ailleurs.

Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait de réduire les ECTS pour la matière « théorie générale et principe de la comptabilité », en revenant par exemple à 8 ECTS comme avant 2005.

- les matières traitant de l'« audit externe » au sens large, à savoir l'audit externe au niveau national (technique et normes professionnelles) et au niveau international (normes ISA) sont multiples et les points d'études ECTS accolés aux matières ne correspondent plus à la réalité depuis que les normes ISA sont applicables en Belgique pour tous les contrôles légaux des comptes :

4° audit et compétences professionnelles	6
9° exigences légales et normes professionnelles et de conduite concernant le contrôle légal des comptes et les contrôleurs légaux des comptes	3
10° normes d'audit internationales	3

Le Conseil supérieur relève que depuis l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique (avis d'approbation publié au *Moniteur belge* du 16 avril 2010 et *erratum* publié au *Moniteur belge* du 28 avril 2010 (3^{ième} édition)), les réviseurs appliquent les normes internationales d'audit, telles qu'approuvées en Belgique.

Il en résulte que, pour le contrôle d'états financiers (audit), les normes ISA telles qu'approuvées en Belgique sont d'application :

- *pour les entités d'intérêt public*, depuis les exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2012 et
- *pour les autres entités*, depuis les exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014.

Le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait d'accroître le nombre de points d'études ECTS requis pour la matière « normes internationales d'audit » mais de réduire le nombre de points d'études ECTS requis pour la matière « audit et compétences professionnelles », en intervertissant les points d'études ECTS entre « audit et compétences professionnelles » (passer de 6 à 3 ECTS) et « normes d'audit internationales) (passer de 3 à 6 ECTS).

Par ailleurs, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de définir clairement l'objet de la matière « audit et compétences professionnelles » de manière à assurer la sécurité juridique voulue des personnes appelées à présenter l'examen de stage théorique pour cette matière.

- en ce qui concerne la matière « technologies de l'information et systèmes informatiques », au vu des attentes à l'égard des réviseurs d'entreprises dans le cadre du contrôle légal des comptes quant aux méthodes de travail utilisées, le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait de prévoir qu'un minimum de points d'études ECTS couvrent la « data science » (science des données) pour pouvoir bénéficier d'une dispense dans le cadre de l'examen de stage théorique.

Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait de laisser le nombre de points d'études ECTS inchangé pour la matière « technologies de l'information et systèmes informatiques », tout en prévoyant qu'au moins 3 ECTS couvrent la « data science » pour pouvoir bénéficier d'une dispense.

- Enfin, le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait de prévoir une période transitoire afin d'assurer la sécurité juridique voulue des candidats récemment diplômés, voire des étudiants ayant déjà entamé leur cursus de master.