

**Avis du 27 avril 2012
portant sur un projet d'arrêté royal
relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux
et visant à abroger l'arrêté royal du 22 novembre 1990**

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a adressé un courrier en date du 23 février 2012 par lequel il demande au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis à propos d'un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, appelé à remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

1. Historique du dossier

En 1985, le législateur créait l'« Institut des Experts Comptables » ainsi qu'un cadre légal de la profession d'expert-comptable. La reconnaissance des conseils fiscaux a pris plus de temps vu que c'est en 1999 que le titre de « conseil fiscal », intégré dans l'IEC (entre-temps devenu l'« Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux »), a été reconnu légalement.

Dans la foulée de la loi du 21 février 1985, des arrêtés royaux ont été pris notamment en matière d'accès à la profession :

- arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats-experts comptables, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux ;
- arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux ;
- arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux.

Les deux premiers arrêtés royaux ont fait l'objet d'une réforme en profondeur au début des années 2000 et ont été intégrés dans un arrêté royal unique, l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Le troisième arrêté royal a fait l'objet de quelques adaptations au fil du temps mais sa philosophie n'a pas été modifiée depuis son adoption en 1990. Tel est l'objet du projet d'arrêté royal transmis pour avis par le Ministre fédéral en charge de l'Economie dans son courrier du 23 février 2012.

2. Prises de positions antérieures du Conseil supérieur

Un avant-projet d'arrêté royal visant à remplacer les deux premiers arrêtés royaux a été transmis au Conseil supérieur en 2001. L'avis rendu par le Conseil supérieur le 17 mai 2001 remettant fondamentalement en question l'avant-projet d'arrêté royal, le Conseil supérieur a été amené à rendre un second avis en date du 2 avril 2003.

- Dans son avis du 17 mai 2001 en matière d'accès à la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal¹, le Conseil supérieur évoquait déjà une réflexion quant au fond qu'il conviendrait de mener à propos du troisième arrêté royal (arrêté royal du 22 novembre 1990) :

« Dans l'état actuel des dispositions en vigueur, il existe par ailleurs un arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (modifié à différentes reprises, dont dernière en date, par l'arrêté royal du 4 mai 1999).

Une liste de diplômes reprise en annexe de l'arrêté royal précité définit quelles sont les formations dont les titulaires peuvent présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Le Conseil supérieur remarque que jusqu'à présent :

- ◆ *cette liste reprise en annexe à l'arrêté royal a été conçue comme une liste d'établissements d'enseignement auxquels sont associés des diplômes qui autorisent leur détenteur à participer à l'examen d'admission permettant de devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal. Cette liste n'a en aucune manière été conçue en fonction d'éventuelles dispenses associées à un diplôme repris dans la liste ;*
- ◆ *il ne semble pas avoir été procédé à l'évaluation périodique de la liste des établissements d'enseignement repris dans l'annexe de l'arrêté royal précité.*

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de définir clairement la portée de cet arrêté royal de manière à garantir à tout candidat à l'examen d'admission une application identique de principes en matière de dispenses, dont les lignes de force doivent être reprises dans l'arrêté royal soumis pour avis.

En outre, dans la mesure où un système de dispenses est effectivement mis en place au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que la portée de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être revue de manière à répertorier les dispenses afférentes à chaque diplôme dans l'arrêté royal. Les Ministres compétents pourraient également opter pour le remplacement de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal répondant aux objectifs précis tels que définis dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Pour assurer la transparence des dispenses associées à chaque diplôme, il conviendrait de préciser, dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis ou dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990, que les étudiants bénéficient des dispenses telles que définies au moment de leur première inscription dans l'établissement d'enseignement.

¹ Première partie – Considérations générales relatives à l'avant-projet d'arrêté royal / Point II – Les dispenses dont bénéficient les candidats experts-comptables ou conseils fiscaux dans le cadre de l'examen d'admission / Point A L'utilité de l'arrêté royal du 22 novembre 1990.

Enfin, le Conseil supérieur souhaiterait proposer aux autorités ministérielles compétentes de préconiser une révision régulière de la liste des établissements d'enseignement et de leur diplôme repris dans l'arrêté royal, au vu de l'évolution des exigences de la profession.

Eu égard à ces différentes remarques, il est dès lors proposé de remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal rédigé dans l'optique de l'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur. L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être maintenu en parallèle pendant une période transitoire permettant aux établissements d'enseignement supérieur d'introduire leur dossier en vue d'être répertorié dans le nouvel arrêté royal. Ce dossier devrait être introduit auprès des services du Ministre de l'Economie et des services du Ministre des Classes moyennes et de l'Agriculture de manière à ce qu'ils s'assurent que les établissements d'enseignement qui introduisent un dossier délivrent bien un (ou plusieurs) diplôme(s) répondant aux critères fixés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. »

- Depuis lors, le Conseil supérieur a été amené à rendre un avis visant à prolonger à différentes reprises la durée de validité de la mesure transitoire contenue dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990.

Dans son dernier avis² en la matière, rendu en 2011, le Conseil supérieur synthétisait l'**historique de ce dossier** comme suit :

« Le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions a transmis le 12 avril 2011 une demande d'avis relative au projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'article 3 de cet arrêté royal, tel qu'inséré par l'arrêté royal du 4 mai 1999, introduisait à l'époque une mesure transitoire libellée comme suit : « les diplômes et établissements visés à l'article 2, 3° sont, pour l'application du présent arrêté, agréés jusqu'au 30 juin 2005. Toute modification fait l'objet d'un arrêté royal, après avis du Conseil de l'Institut, et n'est valable que jusqu'au 30 juin 2005. »

Par la suite, un avis a été demandé à différentes reprises au Conseil supérieur afin de prolonger la date figurant dans l'article 3 de l'arrêté royal :

<i>Demande d'avis le</i>	<i>Durée de prolongation</i>	<i>Avis rendu par le Conseil supérieur le</i>	<i>Arrêté royal du</i>
7 septembre 2005	2 ans	18 octobre 2005	11 juillet 2006 <i>(Moniteur belge du 9 août 2006)</i>
27 avril 2007	1 an	7 mai 2007	9 juillet 2007 <i>(Moniteur belge du 13 juillet 2007)</i>
22 septembre 2008	3 ans	30 septembre 2008	14 mai 2009 <i>(Moniteur belge du 2 juin 2009, 2^{ième} édition)</i>
12 avril 2011	1 an	24 mai 2011	

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis par le Ministre vise à reporter la date du 30 juin 2011 d'un an et par conséquent de remplacer les mots « 30 juin 2011 » par les mots « 30 juin 2012 ». **Cela signifie que la mesure transitoire de 6 ans prévue initialement serait prolongée d'un an afin de couvrir une 13^{ième} année.** »

² Avis du 24 mai 2011 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Cette dernière modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 a été adoptée par l'arrêté royal du 13 août 2011, publié au *Moniteur belge* du 26 août 2011 (3^{ième} édition).

*

* *

Dans ce même avis³ en la matière, rendu en 2011, le Conseil supérieur précisait les **initiatives attendues** à propos de ce dossier :

« B.2. *Evolutions nécessaires du cadre légal et réglementaire fixant l'accès à la profession des experts-comptables et des conseils fiscaux*

B.2.1. A très court terme

Le Conseil supérieur souhaite avant tout attirer l'attention du Ministre sur l'importance que revêt l'adoption de cet arrêté royal dans les plus brefs délais. A défaut, les récipiendaires aux examens d'entrée d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal se trouveraient dans un vide juridique problématique.

Pour ces raisons, le Conseil supérieur est amené à rendre un avis favorable au projet d'arrêté royal soumis par le Ministre afin de ne pas porter préjudice aux récipiendaires de l'examen d'admission qui introduiraient un dossier de demande d'octroi de dispenses prochainement en vue de la prochaine session d'examen.

La prochaine session de l'examen d'admission se déroulant les 22 et 29 octobre 2011, les dossiers doivent être introduits auprès de l'IEC au plus tard le 22 juillet 2011. Il y a dès lors urgence dans l'adoption du projet d'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur.

B.2.2. D'ici un an

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de s'interroger réellement quant au fond à propos de l'évolution que devrait connaître cet arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'alternative suivante s'offre au Ministre :

- **Maintenir la logique sous-jacente à l'arrêté royal** et revoir la liste des établissements d'enseignement dont les diplômés peuvent entrer en ligne de compte pour bénéficier de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission au stage permettant de devenir à terme expert-comptable et/ou conseil fiscal ou
- **Modifier la logique sous-jacente à l'arrêté royal, soit en retenant un autre critère** (tel que le titre figurant sur le diplôme, sachant qu'il existe dans différentes Communautés de telles listes de diplômés), **soit en réformant le système en tant que tel** (en ce compris l'éventualité de l'abrogation pure et simple de l'arrêté royal du 22 novembre 1990) **tout en s'inscrivant dans la logique de l'arrêté royal du 8 avril 2003** relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal mentionnait.

³ Avis du 24 mai 2011 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

On rappellera utilement en la matière que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal mentionnait que « *les dispositions contenues dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux doivent être revues à court terme. Cet arrêté contient la liste des diplômes (reprise dans les annexes) déterminant quelles formations permettent de présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.* »

Le Conseil supérieur insiste dès lors pour que cette problématique soit examinée, dans un délai adéquat et pour qu'une orientation cohérente avec les différentes évolutions qu'a connu le cadre légal et réglementaire belge en 1999 et en 2003 puisse être développée rapidement de manière à éviter tout vide juridique.

Le Conseil supérieur se tient à la disposition du Ministre si son expertise en la matière devait être jugée utile afin de faire évoluer ce dossier. »

3. Demande d'avis du Ministre fédéral en charge de l'Economie

En date du 23 février 2012, le Ministre fédéral en charge de l'Economie a demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos d'un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, appelé à remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'orientation générale suivie est de remplacer la liste des établissements d'enseignement par une liste de diplômes permettant aux détenteurs d'un diplôme non-universitaire d'entrer en ligne de compte pour pouvoir passer l'examen d'admission et bénéficier de dispenses.

Les motivations évoquées dans les considérants précédant le projet d'arrêté sont les suivantes :

- « considérant la nécessité d'établir les critères objectifs donnant accès à l'examen d'admission au stage d'expert comptable ou de conseil fiscal »
- « considérant qu'un des critères actuels d'admission au stage d'expert-comptable ou de conseil fiscal se fonde sur une liste d'établissements d'enseignement agréés conformément à l'article 2, 3° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 »
- « considérant qu'il est nécessaire de procéder à l'évaluation périodique de la liste de ces établissements d'enseignement agréés. Qu'une liste d'établissement d'enseignement est en effet susceptible de connaître de nombreuses adaptations dans le temps qui nécessitent par la même des adaptations à l'arrêté royal »
- « considérant que le critère lié aux types de diplômes apparaît plus objectif et moins sujet à variation que le critère d'établissements d'enseignement agréés »
- « considérant que le critère de diplôme répond aux exigences d'objectivité, de sécurité juridique et de protection de l'intérêt général »
- « considérant qu'il a été tenu compte des évolutions au niveau européen dans le cadre des Accords de Bologne et dans la transposition de ceux-ci dans le cadre juridique belge ».

4. Cadre légal et réglementaire applicable actuellement

4.1. Extraits de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

« Article 19

L'Institut confère à une personne physique, à sa demande, la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal si elle remplit les conditions suivantes :

- [1° être ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne ou un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, ou être domicilié en Belgique.]
- 2° Ne pas avoir été privé de ses droits civils et politiques, ne pas avoir été déclaré en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation et ne pas avoir encouru une peine d'emprisonnement, même conditionnelle, de trois mois au moins pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1^{er} de l'arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934 portant interdiction à certains condamnés et aux faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités et conférant aux tribunaux de commerce la faculté de prononcer de telles interdictions, pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, pour une infraction aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales, à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et à ses arrêtés d'exécution ou à la législation fiscale.
- 3° Etre porteur d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur du niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins dans une des disciplines que le Roi détermine, ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique délivré par un établissement agréé à cet effet par le Roi, ou d'un diplôme de gradué, délivré par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle ou satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi. Les diplômes délivrés à l'étranger dans les mêmes disciplines sont admis moyennant la reconnaissance préalable de leur équivalence par l'autorité belge compétente. Le Roi peut autoriser le Conseil de l'Institut à admettre dans des cas individuels l'équivalence de diplômes délivrés à l'étranger.
- 4° Avoir accompli le stage organisé par le règlement de stage.
- 5° Avoir réussi un examen d'aptitude dont le programme, les conditions et le jury d'examen, adaptés aux qualités d'expert-comptable et de conseil fiscal et en valorisant le cas échéant l'expérience acquise en tant que membre de l'Institut, sont fixés par le Roi.
- 6° Prêter au moment de l'inscription sur la liste des experts-comptables externes et/ou des conseils fiscaux externes de l'Institut devant le tribunal de commerce de son domicile le serment suivant : « Je jure fidélité au Roi, obéissance à la Constitution et aux lois du peuple belge, et je jure de remplir fidèlement, en âme et conscience, les missions qui me seront confiées ».
Les personnes de nationalité étrangère prêtent devant le tribunal de commerce de leur domicile en Belgique le serment suivant : « Je jure de remplir fidèlement en âme et conscience, selon les prescriptions de la loi belge, les missions qui me seront confiées. ».
Il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.
La qualité d'expert-comptable peut être conférée à une personne ayant la qualité de réviseur d'entreprises. Les personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises ne peuvent exercer les activités visées à l'article 38, 3°, que pour les entreprises auprès desquelles elles n'accomplissent pas de missions révisorales.
[Les personnes qui ne sont pas domiciliées en Belgique prêtent serment auprès du tribunal de commerce de leur choix.]
- [7° Les ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, qui ne sont pas domiciliés en Belgique, s'engagent à avoir en Belgique un bureau où l'activité professionnelle sera effectivement

exercée, et où seront conservés les actes, documents et échange de correspondance qui s'y rapportent.]

[Article 19bis

[§ 1^{er}. A l'appui de leur demande de se voir conférer la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, les ressortissants d'un autre état affilié, peuvent faire valoir un des diplômes ou titres de formation suivants :

a) le titre de formation prescrit par un autre état affilié pour accéder à la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal sur son territoire ou l'y exercer.

On entend par titre de formation tout diplôme, certificat ou autre titre :

- qui a été délivré par une autorité compétente dans un état affilié, désignée conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou administratives de cet état affilié;
- qui sanctionne une formation acquise principalement dans la Communauté ou qui a été délivré par un pays tiers, lorsque ce titre de formation a été reconnu par un état affilié et que son titulaire a acquis, dans ledit état affilié, une expérience professionnelle de trois ans dans la profession concernée, certifiée par cet état affilié,
- et qui atteste d'un niveau de qualification professionnelle au moins équivalent à un diplôme sanctionnant une formation du niveau de l'enseignement post-secondaire d'une durée minimale d'un an ou d'une durée équivalente à temps partiel, dont l'une des conditions d'accès est, en règle générale, l'accomplissement du cycle d'études secondaires exigé pour accéder à l'enseignement universitaire ou supérieur, ou l'accomplissement d'une formation de niveau secondaire équivalente, ainsi que la formation professionnelle éventuellement requise en plus de ce cycle d'études post-secondaires.

b) si l'intéressé a exercé à temps plein la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal pendant deux ans au cours des dix années précédentes dans un autre état affilié qui ne réglemente pas cette profession, un titre de formation :

- qui a été délivré par une autorité compétente dans un état affilié, désignée conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou administratives de cet état affilié;
- qui sanctionne une formation acquise principalement dans la Communauté ou qui a été délivré par un pays tiers, lorsque ce titre de formation a été reconnu dans ledit état affilié et que son titulaire a acquis, dans ledit état affilié, une expérience professionnelle de trois ans dans la profession concernée, certifiée par cet état affilié;
- qui atteste d'un niveau de qualification professionnelle au moins équivalent à un diplôme sanctionnant une formation du niveau de l'enseignement post-secondaire d'une durée minimale d'un an ou d'une durée équivalente à temps partiel, dont l'une des conditions d'accès est, en règle générale, l'accomplissement du cycle d'études secondaires exigé pour accéder à l'enseignement universitaire ou supérieur, ou l'accomplissement d'une formation de niveau secondaire équivalente, ainsi que la formation professionnelle éventuellement requise en plus de ce cycle d'études post-secondaires,
- et qui atteste la préparation du titulaire à l'exercice de la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Toutefois les deux ans d'expérience professionnelle ne peuvent pas être exigés lorsque le titre de formation détenu par le demandeur sanctionne une formation réglementée, c'est-à-dire toute formation qui vise spécifiquement l'exercice de la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal et qui consiste en un cycle d'études complété, le cas échéant, par une formation professionnelle, un stage professionnel ou une pratique professionnelle, dont la structure et le niveau sont déterminés par les dispositions législatives, réglementaires ou administratives de l'état affilié en question, ou font l'objet d'un contrôle ou d'un agrément par l'autorité désignée à cet effet.]

[§ 2. Les porteurs d'un des titres de formations repris au § 1^{er}, a) et b), sont dispensés du stage.

Toutefois ils doivent se soumettre à une épreuve d'aptitude, organisée par l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux dans les cas suivants :

- lorsque la durée de la formation visée au § 1^{er}, a) et b), ne dépasse pas deux ans;
- lorsque leur formation dans les domaines comptable, fiscal, du droit des sociétés, de la déontologie, et dans les matières dont la connaissance est essentielle à l'exercice de la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal en Belgique, présente des différences importantes en matière de durée ou de contenu par rapport à la formation couverte par le titre de formation requis en Belgique.

L'épreuve d'aptitude consiste en un contrôle concernant exclusivement les connaissances professionnelles du demandeur, qui a pour but d'apprécier son aptitude à exercer la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal.

L'épreuve d'aptitude doit prendre en considération le fait que le demandeur est un professionnel qualifié dans l'Etat d'origine ou de provenance. Elle porte sur des matières à choisir parmi celles figurant sur la liste des matières qui, sur la base d'une comparaison entre la formation requise et celle reçue par le demandeur, ne sont pas couvertes par le diplôme ou le ou les titres dont il fait état. La connaissance de ces matières doit être une condition essentielle pour pouvoir exercer la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal. Cette épreuve peut également comprendre la connaissance de la déontologie applicable à ces fonctions.

Les modalités de l'épreuve d'aptitude, de l'établissement de la liste des matières et le statut du demandeur qui souhaite s'y préparer sont déterminées par le Conseil de l'Institut, dans le respect des règles du droit communautaire.

S'il est envisagé d'exiger du demandeur qu'il passe une épreuve d'aptitude, il est préalablement vérifié si les connaissances professionnelles acquises comme expert-comptable ou conseil fiscal dans un état affilié ou dans un pays tiers sont de nature à couvrir en tout ou en partie, la différence substantielle de la formation.]

§ 3. La procédure d'examen d'une demande introduite en application du présent article doit être sanctionnée par une décision motivée au plus tard quatre mois à compter de la présentation du dossier complet. Cette décision, ou l'absence de décision, est susceptible d'un recours devant la commission d'appel visée à l'article 7 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux.]

(...)

Article 25

Pour être admis au stage, il faut :

- 1° réunir les conditions prévues à l'article 19, 1° et 2°;
- 2° satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience fixées en application de l'article 19, 3°, et réussir un examen d'admission d'un niveau qui puisse garantir la compétence et l'aptitude du futur expert-comptable et/ou conseil fiscal;
- 3° avoir conclu une convention de stage avec un membre de l'Institut comptant au moins cinq années d'inscription au tableau de l'Institut, et qui s'engage à guider le stagiaire et à l'assister dans sa formation en tant qu'expert-comptable et/ou conseil fiscal. La convention requiert l'approbation de la commission de stage. »

*

* *

Il en ressort que les porteurs d'un diplôme universitaire peuvent d'office accéder à l'examen d'admission d'expert-comptable ou de conseil fiscal quelle que soit leur formation alors que les autres catégories doivent être déterminées par le Roi (actuellement dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990).

La demande d'avis introduite par le Ministre fédéral en charge de l'Economie porte sur ces catégories devant être déterminées par le Roi.

4.2. Extrait de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal

Article 3 (partim)

« § 4. Les candidats porteurs d'un diplôme de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de type long ou de deux cycles sont dispensés de l'examen relatif aux matières expressément mentionnées sur leur diplôme ou, le cas échéant, sur leur supplément de diplôme, dans la mesure où le nombre d'heures de contact ou d'unités de cours consacrés à l'étude d'une matière est au moins égal au nombre repris dans la grille en annexe 1.

L'Institut établit chaque année, en concertation avec les représentants des institutions d'enseignement concernées, une table de concordance par institution indiquant les dispenses par matière.

L'Institut publie la table de concordance avant fin mai.

Dans la mesure où un candidat expert-comptable et/ou un candidat conseil fiscal bénéficie d'une dispense dans les trois matières impôt des personnes physiques, impôt des sociétés et taxe sur la valeur ajoutée, il bénéficie également d'une dispense dans la matière principes généraux de droit fiscal.

§ 5. Les candidats porteurs d'un diplôme d'enseignement supérieur de type court ou d'un cycle sont d'office dispensés de l'examen relatif aux matières de base enseignées dans le cadre de leur formation, indépendamment du nombre d'heures de contact ou d'unités de cours consacrées à l'étude de ces matières ou du nombre d'unités de cours y consacrées. Sont visés :

1° les diplômés en comptabilité, en gestion d'entreprises, option expertise-comptable/fiscalité ou en comptabilité, option fiscalité, qui sont dispensés des matières suivantes pour l'examen d'admission de candidat expert-comptable et/ou de candidat conseil fiscal :

- a) comptabilité générale;
- b) comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion;
- c) principes généraux de droit fiscal;
- d) organisation des services comptables et des services administratifs des entreprises;
- e) systèmes d'information et informatique.

2° les diplômés issus d'une formation spécifique en fiscalité, non visée au 1°, qui sont dispensés des matières suivantes pour l'examen d'admission de candidat expert-comptable et/ou de candidat conseil fiscal :

- a) principes généraux de droit fiscal;
- b) impôt des personnes physiques;
- c) impôt des sociétés;
- d) taxe sur la valeur ajoutée.

3° les diplômés en droit, qui sont dispensés des matières suivantes pour l'examen d'admission de candidat expert-comptable et/ou de candidat conseil fiscal :

- a) principes généraux de droit fiscal;
- b) principes de droit civil;
- c) principes de droit commercial et législation relative aux entreprises en difficulté;
- d) principes de droit du travail et de la sécurité sociale.

Certaines matières qui font partie des formations d'enseignement supérieur de type court ou d'un cycle donnent accès à des dispenses complémentaires à condition que le nombre d'heures de contact ou d'unités de cours qui y a été consacré soit au moins égal au nombre repris dans la grille en annexe 2.

L'Institut établit chaque année, en concertation avec les représentants des institutions d'enseignement concernées, une table de concordance par institution indiquant les dispenses par matière.

L'Institut publie la table de concordance avant fin mai.

§ 6. Les diplômés de l'enseignement universitaire, de l'enseignement supérieur de type long ou de deux cycles ou de l'enseignement supérieur de type court ou d'un cycle qui souhaitent bénéficier de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission introduisent un dossier individuel de demande au plus tard trois mois avant la date de l'examen.

Ce dossier doit auparavant avoir été vérifié et signé par les établissements respectifs qui ont délivré les diplômes donnant droit à une ou plusieurs dispenses.

L'examen de chaque dossier individuel représente une vérification marginale et est effectué par la commission de stage sur la base des critères de dispenses.

La commission de stage transmet au Conseil son appréciation en prenant en compte les critères d'octroi des dispenses.

Le Conseil informe, au plus tard un mois avant l'examen, le candidat expert-comptable et/ou conseil fiscal des dispenses qui lui ont été accordées. A défaut de réponse dans le délai fixé, le candidat expert-comptable ou le candidat conseil fiscal est dispensé des matières pour lesquelles il a introduit une demande.

Dans la mesure où le nombre d'heures de contact consacrées à l'étude d'une matière ou le nombre d'unités de cours y accordées est insuffisant ou si le diplôme obtenu par le candidat expert-comptable ou le candidat conseil fiscal n'est pas couvert par l'article 19, alinéa 1^{er}, 3°, de la loi, le Conseil refuse la dispense en motivant sa décision. »

5. Avis du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur se félicite de l'initiative prise par le Ministre fédéral en charge de l'Economie à propos de la réforme de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 susmentionné. En effet, l'orientation suivie jusqu'à présent consistant à reprendre une liste d'établissements d'enseignement est particulièrement complexe à suivre, notamment à l'aune de la fusion de nombreuses Hautes Ecoles ou de changements de dénomination de ces établissements d'enseignement.

5.1 En ce qui concerne le principe de base retenu dans le projet d'arrêté royal

L'orientation suivie dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, à savoir partir d'une liste de diplômes plutôt que d'une liste d'établissements d'enseignement, semble, outre son caractère objectif, un meilleur gage de pérennité et dès lors devrait assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

Cette sécurité juridique est renforcée par le fait que les titres des diplômes reconnus dans les communautés sont repris dans les décrets communautaires suivants :

- Décret du Ministère de la Communauté flamande du 30 avril 2004 relatif à la flexibilisation de l'enseignement supérieur en Flandre et portant des mesures urgentes en matière d'enseignement supérieur
- Décret du Ministère de la Communauté flamande du 15 juin 2007 relatif à l'éducation des adultes
- Décret de la Communauté française du 31 mars 2004 définissant l'enseignement supérieur, favorisant son intégration à l'espace européen de l'enseignement supérieur et refinançant les universités
- Décret de la Communauté française du 16 avril 1991 organisant l'enseignement de promotion sociale
- Décret de la Communauté germanophone du 27 juin 2005 portant création d'une haute école autonome, tel que modifié dernièrement par le Décret du 24 octobre 2011 (publié au *Moniteur belge* du 19 décembre 2011 – 2^{ème} édition).

Le Conseil supérieur constate que cette orientation prise dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis conduit à exclure un certain nombre de formations qui avaient antérieurement accès à l'examen d'entrée d'expert-comptable et de conseil fiscal. On relèvera à tout le moins :

- Du côté francophone, les chambres belges des comptables (communément appelées les « CBC ») pour autant qu'elles ne soient pas adossées à un établissement d'enseignement reconnu légalement ;
- Du côté néerlandophone, certaines « Syntra » (une partie de la promotion sociale flamande) anciennement reprises sur la liste.

Par ailleurs, le Conseil supérieur s'interroge sur la position prise dans le projet d'arrêté royal par rapport aux IFAPME (enseignement supérieur en alternance) dont certains organisent une formation donnant actuellement accès à l'examen d'entrée d'expert-comptable.

De l'avis du Conseil supérieur, il serait utile que les « considérant » précédant l'arrêté royal soumis pour avis donnent la clarté voulue quant aux choix posés dans le contexte du nouveau cadre réglementaire afin d'éviter une quelconque insécurité au niveau juridique.

Afin de voir l'importance du changement proposé, des statistiques ont été demandées à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux quant à la proportion des récipiendaires ayant introduit un dossier à l'IEC et ne possédant que ce seul diplôme :

Année	Nombre total de dossiers introduits	Les diplômés des CBC Liège	Les diplômés des CBC Bruxelles	Les diplômés de Syntra
2011	317	6 (soit 1,9%)	8 (soit 2,5%)	0
2010	297	5 (soit 1,6%)	7 (soit 2,2%)	0
2009	298	4 (soit 1,3%)	7 (soit 2,2%)	0
2008	317	5 (soit 1,6%)	6 (soit 1,9%)	0
2007	299	5 (soit 1,6%)	8 (soit 2,5%)	0

5.2 En ce qui concerne la référence au système d'ECTS

Le projet d'arrêté royal (article 1^{er}) soumis pour avis fait référence à l'unité de mesure retenue au niveau européen depuis la réforme dite « de Bologne ».

Celle-ci est définie dans l'article 1^{er} du projet d'arrêté royal soumis pour avis en renvoyant aux définitions reprises dans les décrets adoptés par les différentes communautés :

- Décret du Ministère de la Communauté flamande du 30 avril 2004 relatif à la flexibilisation de l'enseignement supérieur en Flandre et portant des mesures urgentes en matière d'enseignement supérieur – Article 2, 22° (studiepunt / unité d'études)
- Décret du Ministère de la Communauté flamande du 15 juin 2007 relatif à l'éducation des adultes – Article 2, 43° (studiepunt / unité d'études) renvoyant au Décret du Ministère de la Communauté flamande du 30 avril 2004
- Décret de la Communauté française du 31 mars 2004 définissant l'enseignement supérieur, favorisant son intégration à l'espace européen de l'enseignement supérieur et refinançant les universités – Article 6, § 1^{er}, 8° (studiepunt / crédit)
- Décret de la Communauté française du 16 avril 1991 organisant l'enseignement de promotion sociale – Article 41 (studiepunt / crédit) renvoyant au Décret de la Communauté française du 31 mars 2004.

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Ministre sur le fait qu'il conviendrait d'intégrer également de Décret de la Communauté germanophone, en particulier à la suite de sa modification du 24 octobre 2011 prévoyant entre autres (article 2.6.) la création d'un département « sciences financières et administratives » comprenant trois sections : « comptabilité », « banque » et « assurances ».

Ces formations initiales en alternance dans les sections comptabilité, banque et assurances sont sanctionnées respectivement par un diplôme de bachelor en sciences financières et administratives section « comptabilité », de bachelor en sciences financières et administratives section « banque » et de bachelor en sciences financières et administratives section « assurances ».

En ce qui concerne les compétences dans la section « comptabilité », on relèvera utilement qu'il ressort de l'article 2.8.1 dudit Décret que :

« § 1^{er}. La formation initiale répond au prescrit de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

La formation initiale est organisée de façon à permettre à l'étudiant de développer les compétences suivantes : 1° organiser les services comptables et conseiller en ces matières, et ce dans les règles de l'art;

- 2° passer toutes les écritures comptables de l'ouverture, la tenue, la centralisation et l'établissement des comptes annuels à la clôture de la comptabilité;
- 3° conseiller dans les questions d'ordre fiscal, financier et juridique relatives à la comptabilité, et ce dans les règles de l'art;
- 4° établir des plans financiers;
- 5° préparer et exercer ses propres activités commerciales;
- 6° respecter les règles déontologiques et le droit en vigueur;
- 7° développer des compétences fondamentales en gestion de personnel;
- 8° développer des compétences d'auto-apprentissage et ainsi participer activement au processus d'apprentissage tout au long de la vie.

§ 2. Les activités de formation nécessaires à l'acquisition de ces compétences reposent, dans le cadre de la formation initiale, sur les domaines de formation suivants :

- 1° les faits et établissements économiques ainsi que les conditions-cadres macroéconomiques;
- 2° droit;
- 3° déontologie;
- 4° mathématiques financières;
- 5° statistique;
- 6° comptabilité;
- 7° gestion d'entreprise;
- 8° gestion budgétaire et financière;
- 9° informatique;
- 10° langues;
- 11° cours à option :
 - 11.1 management
 - 11.2 fiscalité
 - 11.3 banque et finances. »

La terminologie retenue dans ce Décret de la Communauté germanophone diffère pour ce qui concerne la version française et se présente comme suit :

Décret de la Communauté germanophone du 27 juin 2005 portant création d'une haute école autonome, tel que modifié dernièrement par le Décret du 24 octobre 2011 (publié au <i>Moniteur belge</i> du 19 décembre 2011 – 2 ^{ième} édition)	Decreet van de Duitstalige Gemeenschap van 27 juni 2005 houdende oprichting van een autonome hogeschool, zoals laatst gewijzigd door het Decreet van 24 oktober 2011 (gepubliceerd in het <i>Belgisch Staatsblad</i> van 19 december 2011 – 2 ^{de} editie)
Article 1.3 – 17°	Artikel 1.3 – 17°
unité de valeur : unité d'enseignement exprimée en heures servant à exprimer le volume d'activités formatives d'une formation ainsi que le volume de travail personnel correspondant fourni par l'étudiant selon une norme uniformément prescrite au niveau européen (ECTS/European credit transfer system); en moyenne, une unité de valeur correspond à un volume de travail de 26 à 30 heures.	"studiepunt" : de eenheid waarin de omvang van de opleidingsactiviteiten van een bepaalde opleiding en de tijdsinvestering van de student in eigen werk wordt uitgedrukt overeenkomstig de op Europees vlak uniform vastgelegde norm (ETCS/European credit transfer system); een studiepunt stemt overeen met een gemiddelde arbeidsomvang van 26 à 30 uren.

Enfin, le Conseil supérieur estime en la matière qu'il conviendrait de mentionner également la terminologie allemande retenue en la matière dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

*

* *

Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention du Ministre sur le fait que certaines personnes décident de s'orienter vers la carrière d'expert-comptable ou de conseil fiscal après un certain nombre d'années d'expérience (par exemple, à la suite d'une réorientation dans leur carrière ou d'un changement d'employeur). Dans cette perspective, il conviendrait de prévoir l'éventualité d'un candidat à l'examen d'entrée ayant obtenu un diplôme libellé en heures de cours et non en ECTS (pour ce qui concerne les diplômes délivrés avant la mise en œuvre complète du processus « post-Bologne »).

Cette mesure pourrait utilement figurer parmi les dispositions finales de l'arrêté royal en projet.

5.3 En ce qui concerne les diplômes reconnus par le Roi

Le projet d'arrêté royal (article 2) soumis pour avis répertorie les diplômes visés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 reconnus dans le cadre de l'arrêté royal soumis pour avis.

Il ressort de l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales que cinq catégories de personnes peuvent entrer en ligne de compte pour l'examen d'entrée visant à obtenir le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal :

<ul style="list-style-type: none">• Etre porteur d'un diplôme universitaire belge	<i>Diplômé d'une université (dont la liste est arrêtée en droit belge) délivrant des grades</i> <ul style="list-style-type: none">• de master [en ce compris les « ma na ma »]
<ul style="list-style-type: none">• Etre porteur d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur du niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins <u>dans une des disciplines que le Roi détermine</u>	<i>Diplômé d'un établissement d'enseignement (non universitaire) délivrant des grades</i> <ul style="list-style-type: none">• de master [en ce compris les « ma na ma » ⁴]
<ul style="list-style-type: none">• Etre porteur d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique délivré <u>par un établissement agréé à cet effet par le Roi,</u>	<i>Diplômé d'un établissement d'enseignement de promotion sociale de grade</i> <ul style="list-style-type: none">• de master,• de bachelier [professionnalisant] et/ou• de spécialisation [en ce compris les « ba na ba » ⁵ ou les « ma na ma »]

⁴ « Ma na Ma » : Master post Master

⁵ « Ba na Ba » : Bac post Bac

<ul style="list-style-type: none"> • Etre porteur d'un diplôme de gradué, délivré par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle 	<i>Diplômé d'un établissement d'enseignement délivrant des grades</i> <ul style="list-style-type: none"> • <i>de bachelier</i> [professionnalisant] [en ce compris les « ba na ba »]
<ul style="list-style-type: none"> • <u>satisfaire aux conditions</u> de diplôme et/ou d'expérience <u>déterminées par le Roi.</u> 	Toute autre diplôme ou expérience qui pourrait être jugé(e) comme équivalent(e) par le Roi

A la lecture de l'article 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis, il est difficile pour le Conseil supérieur de porter un jugement quant à l'équilibre entre les enseignements visés pour les différentes communautés quant aux diplômes couverts. Tout au plus peut-on relever que le critère retenu est un critère objectif, offrant par nature la sécurité juridique voulue.

Outre l'insertion d'une motivation quant à la manière dont il a été veillé à la non-discrimination entre les diplômes délivrés dans les différentes communautés, il sera utile d'insérer un point visant à couvrir la formation visée par le Décret de la Communauté germanophone évoquée ci-avant sous le point 5.2.

En ce qui concerne l'article 2, 3°, le Conseil supérieur se permet de formuler les éléments suivants :

- ce point semble couvrir tous les diplômes belges de bachelier, à l'exception du diplôme de bachelier en comptabilité (communauté française) et du bachelier en gestion d'entreprise / orientation « expertise comptable – fiscalité » (communauté flamande) visés sous l'article 2, 2° du projet d'arrêté royal soumis pour avis, qu'il s'agisse d'un diplôme de bachelier professionnalisant ou un diplôme de bachelier académique ;
- afin de rencontrer les critères énoncés sous l'article 2, 3° du projet d'arrêté royal soumis pour avis, il est tenu compte du diplôme de bachelier et des éventuelles formations complémentaires suivies ultérieurement par le bachelier. En ce qui concerne les « formations complémentaires » évoquées sous le 3°, le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir s'il s'agit de formations diplômantes (un « Ba na Ba ») ou si n'importe quelle formation (en ce compris un éventuel cours suivi « en isolé »), assortie ou non d'un diplôme, est couverte par la mesure.

De l'avis du Conseil supérieur, dans la mesure où l'arrêté royal du 8 avril 2003 (plus précisément article 3 dudit arrêté royal) ne permet de prendre en considération que des formations assorties d'un diplôme en vue de l'obtention d'une éventuelle dispense pour les matières de l'examen d'entrée, il y a lieu de prévoir un cadre similaire dans le présent projet d'arrêté royal. Il semble dès lors qu'il doive être fait mention d'une « formation complémentaire assortie d'un diplôme » dans la phrase introductive de l'article 2, 3° du projet d'arrêté royal soumis pour avis en lieu et place de « formation complémentaire ».

Les dispenses spécifiques liées à l'obtention d'un « Ba na ba » ou d'un « Ma na ma » sont quant à elles visées par l'arrêté royal du 8 avril 2003 (article 3), pour autant que le récipiendaire à l'examen d'admission rencontre les exigences prévues dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

De l'avis du Conseil supérieur, l'adoption du présent arrêté royal conduira à devoir adapter certains aspects de l'arrêté royal du 8 avril 2003. A titre d'exemple, il conviendrait d'ajouter en début de paragraphe le membre de phrase suivant : « S'ils entrent dans une des catégories visées par l'article 2 de l'arrêté royal du (...), » afin d'obtenir le texte suivant :

« § 5. [S'ils entrent dans une des catégories visées par l'article 2 de l'arrêté royal du (...),] les candidats porteurs d'un diplôme d'enseignement supérieur de type court ou d'un cycle sont d'office dispensés de l'examen relatif aux matières de base enseignées dans le cadre de leur formation, indépendamment du nombre d'heures de contact ou d'unités de cours consacrées à l'étude de ces matières ou du nombre d'unités de cours y consacrées. (...) »

5.4. En ce qui concerne les mesures transitoires

Le Conseil supérieur se félicite de constater que la sécurité juridique voulue a été prévue :

- d'une part, par le biais de l'article 2, 4°, pour les personnes disposant d'un diplôme délivré au moment de l'entrée de vigueur du projet d'arrêté royal soumis pour avis qui aurait été reconnu dans le cadre de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 et
- d'autre part, par le biais de l'article 4, pour les personnes ayant entamé une formation au moment de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal soumis pour avis qui aurait été reconnue dans le cadre de l'arrêté royal du 22 novembre 1990.