

**Avis du 13 février 2024 concernant un  
projet de norme de l'ITAA relative à la gestion de la qualité interne**

**A. Introduction**

**1.** Le Conseil supérieur a reçu de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (en abrégé, ICE ou, en anglais, ITAA), en date du 13 novembre 2023, trois mails envoyés par madame Liesbet DHAENE, Directeur général de l'institut, lui demandant un avis concernant « *un projet de norme relative à la gestion de la qualité interne* ».

les documents suivants étaient joints à cette demande d'avis du 13 novembre 2023 au Conseil supérieur :

- « *le projet de norme* » : un document de 19 pages, présentant un texte en deux colonnes (à gauche en néerlandais, à droite en français) ;
- « *l'introduction relative à ce projet de norme* » : un document de 6 pages, joint en néerlandais et en français ;
- « *une série de slides présentant les décisions de gestion sous-jacentes à l'établissement de ce projet de norme* » : un document de 22 pages transmis en néerlandais et en français.

Dans les mails du 13 novembre 2023 envoyés au Conseil supérieur, madame Liesbet DHAENE précise qu'« *elle tient également à souligner que la norme ISQM 1 fait partie intégrante de ce projet de norme* » [traduction libre du mail rédigé en néerlandais], et ajoute un lien vers le site internet de l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), plus particulièrement vers la « *Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1* » (en français) et le « *Internationale Standaard voor Kwaliteitsmanagement (ISQM) 1* » (en néerlandais).

Elle poursuit en précisant que « *ce mail [...] est également envoyé pour information à l'IRE* » et que l'institut « *se tient bien sûr à la disposition du Conseil supérieur pour lui communiquer, le cas échéant, toute information complémentaire à ce sujet* » [traduction libre de deux extraits du mail rédigé en néerlandais].

Il est demandé au Conseil supérieur de « *rendre son avis concernant cette norme dans les trois mois, conformément à l'article 80 de la loi du 17 mars 2019* » [traduction libre du mail rédigé en néerlandais].

**2.** Le projet de norme soumis pour avis a été développé par le Conseil de l'ITAA dans le cadre de sa compétence pour l'émission et la publication de normes techniques et de recommandations spécifiques à l'exercice de la profession d'expert-comptable et de conseiller fiscal.

Cette compétence du Conseil de l'Institut se fonde sur l'article 72, alinéa 1<sup>er</sup>, 2° de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal (ci-après : la loi du 17 mars 2019).

**3.** Le Conseil supérieur des Professions économiques s'est vu confier, par le législateur, la mission de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, notamment par la voie d'avis ou de recommandations au Parlement, au Gouvernement ou aux instituts représentant les professions économiques.

Le Conseil supérieur doit plus particulièrement être consulté par l'institut sur toute décision de portée générale à prendre par celui-ci pour l'émission de normes techniques ou de recommandations spécifiques à l'exercice de la profession (au sens de l'article 72, alinéa 1<sup>er</sup>, 2° de la loi du 17 mars 2019).

Il ressort des dispositions légales que le Conseil de l'ITAA ne peut déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis porte sur une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité (article 80, alinéa 2, deuxième phrase de la loi du 17 mars 2019). La même disposition prévoit par ailleurs que le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois (article 80, alinéa 3 de la loi du 17 mars 2019).

Il découle de ce qui précède que le Conseil supérieur doit émettre son avis sur le projet de norme soumis pour avis, au plus tard le 13 février 2024.

Dans la mesure où le présent avis porte sur une matière se rapportant à plus d'une qualité, le Conseil de l'Institut ne peut déroger à cet avis.

## ***B. Antécédents - Contexte***

**4.** Dans le cadre d'une réunion du Conseil supérieur du 9 janvier 2024 (tenue en ligne), les représentants de l'institut ont commenté les orientations principales du projet de norme soumis pour avis, suivi d'un bref échange de vues avec les membres du Conseil supérieur à propos de certains points d'attention spécifiques et préliminaires que le Conseil supérieur avait communiqués à l'institut en vue de cette rencontre.

Étaient présents en qualité de représentants de l'institut : monsieur Bart VAN COILE (Président), mesdames Morgane DEPRIEZ (membre du Conseil), Liesbet DHAENE (Directeur général) et Fabienne CLEYMANS (Responsable de Cluster Profession & Qualité).

**5.** Le Conseil supérieur estime qu'il convient de rappeler, dans le présent avis, certaines dispositions légales et réglementaires relatives à l'organisation des activités professionnelles, applicables aux membres de l'ITAA. Dans un souci d'exhaustivité, cet aperçu est complété par des précisions relatives au référentiel international en la matière.

#### a) Le cadre légal belge

6. Il ressort explicitement de la loi que tous les membres de l'ITAA (en ce compris les membres internes) exercent leurs activités professionnelles « dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif qui leur est applicable » (article 36, § 1<sup>er</sup> de la loi du 17 mars 2019).

L'organisation des activités professionnelles des experts-comptables certifiés, des conseillers fiscaux certifiés, des experts-comptables, des experts-comptables fiscalistes et des stagiaires, qui exercent celles-ci en tant qu'indépendant à titre principal ou accessoire, pour compte de tiers, ainsi que celles des personnes morales reconnues (les « professionnels » au sens de la loi du 17 mars 2019), fait l'objet des règles énoncées sous la Section 3 du « Chapitre 6. Exercice de la profession » de la loi du 17 mars 2019. Cette Section 3 est intitulée « Organisation des activités professionnelles » et se limite à un seul article, l'article 38, libellé comme suit :

Le professionnel organise ses activités professionnelles en fonction de la nature et de l'étendue de sa clientèle et de manière équilibrée à la complexité des missions exécutées. Il prévoit des moyens organisationnels et financiers appropriés. Il engage du personnel avec des qualifications professionnelles appropriées.

Tout professionnel est censé s'acquitter en toute indépendance des activités ou des missions qui lui sont confiées, dans le respect des principes déontologiques. Ceux-ci portent au moins sur la fonction d'intérêt public du professionnel, son intégrité et son objectivité ainsi que sur sa compétence et sa diligence, son respect de la confidentialité et son professionnalisme (article 37 de la loi du 17 mars 2019).

#### b) Cadre réglementaire belge

7. Sans préjudice de ces dispositions légales, tout professionnel est soumis à un certain nombre de dispositions réglementaires, qui prévoient notamment qu'il doit disposer d'un « système de gestion de la qualité interne ».

En effet, la qualité des méthodes de travail du professionnel, l'organisation de ses activités professionnelles au sein de son cabinet, les activités exercées –notamment sous l'angle de l'application du cadre légal, réglementaire et normatif– ainsi que la manière dont il exerce ses missions, seront évaluées dans le cadre de la revue qualité organisée par l'institut. A cette occasion, le rapporteur devra (notamment) s'assurer que le professionnel dispose d'un « système de gestion de la qualité interne », ainsi que d'une organisation adaptée à la taille et à la nature de son cabinet (lecture conjointe des articles 27 et 34, alinéa 1<sup>er</sup>, 1° de l'arrêté royal du 9 décembre 2019 fixant un règlement relatif à la revue qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission).

### *c) Cadre normatif*

**8.** Force est de constater que - à ce jour - il n'existe pas, pour ce qui concerne l'ITAA, de normes spécifiques relatives à l'organisation des activités professionnelles qui seraient applicables aux professionnels.

Le projet de norme soumis pour avis entend remédier à cette absence : le projet vise à veiller à l'existence d'un système de gestion de la qualité mis en place au sein des cabinets, qui devra leur permettre d'exercer leurs activités dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif applicable.

### *d) Référentiel international*

**9.** En décembre 2020, les normes internationales suivantes ont été développées au sein de l'*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*<sup>1</sup> :

- *International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements;*
- *International Standard on Quality Management (ISQM) 2, Engagement Quality Reviews.*

Depuis 2022, ces normes sont disponibles en français et en néerlandais.

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

**10.** Le Conseil supérieur se réjouit de l'initiative prise par le Conseil de l'ITAA de développer un cadre normatif pour la conception, la mise en place et le fonctionnement d'un système de gestion de la qualité au sein des cabinets.

En effet, par le biais d'un document de nature normative, l'institut est en mesure de préciser, à l'intention de ses membres, la manière dont le cadre légal et réglementaire doit être compris et appliqué. Un cadre normatif clair et transparent constitue non seulement un repère pour les professionnels mais également une source d'amélioration de la qualité, sans nul doute au profit de la clientèle des professionnels et, par extension, de la vie sociale.

**11.** L'initiative du Conseil de l'ITAA est d'autant plus appréciée que la réglementation relative à la revue qualité prévoit explicitement qu'il convient de s'assurer que le professionnel dispose effectivement d'un « système de gestion de la qualité interne » et d'une « organisation adaptée à la taille et à la nature de son cabinet » alors qu'en réalité il n'existe pas de normes professionnelles permettant de contrôler ces

---

<sup>1</sup> L'IAASB, dont les activités sont facilitées par l'*International Federation of Accountants (IFAC)* vise à servir l'intérêt général en adoptant des normes internationales de haute qualité en vue d'améliorer la qualité et la consistance de l'exercice au niveau mondial de la profession et de renforcer la confiance du public dans la profession.

informations. L'absence d'un référentiel tangible risquerait de compromettre un contrôle cohérent et efficace.

À cela s'ajoutent, d'une part, l'extension imminente, à partir du mois d'octobre 2024, de la revue qualité aux « experts-comptables » et aux « experts-comptables fiscalistes » (précédemment les membres de l'IPCF) - conformément à l'article 125, alinéa 6 de la loi du 17 mars 2019 – et, d'autre part, l'évaluation préétablie par le Groupe d'action financière (GAFI/FATF), prévue pour le mois d'avril 2025, portant sur le respect de la législation anti-blanchiment (5<sup>ème</sup> cycle d'évaluations mutuelles), qui soulignent davantage, si besoin en est, l'importance d'un référentiel tangible en matière d'organisation des cabinets, applicable aux professionnels.

**12.** Le fait que le Ministre fédéral en charge de l'Economie envisage un affinement/une adaptation du cadre réglementaire existant pour ce qui concerne le mode d'organisation de la revue qualité<sup>2</sup> (comme prévu par l'*arrêté royal du 9 décembre fixant un règlement relatif à la revue qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission*) ne fait aucunement obstacle à l'initiative normative de l'institut visant à structurer l'organisation des cabinets. Le Conseil supérieur se réjouit d'ailleurs de l'initiative du Ministre fédéral visant à adapter l'*arrêté royal du 9 décembre 2019*, qui a, en effet, encore été pris en exécution de l'*ancienne loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales*, entre-temps abrogée par la loi du 17 mars 2019.

**13.** Le projet de norme, tel qu'il a été établi par l'Institut et soumis pour avis au Conseil supérieur, opère une distinction entre :

- *Les exigences générales* de gestion de la qualité interne du cabinet (= « Partie 1 » du projet de norme, paragraphes 6-18) ; et les
- *Les exigences supplémentaires*, portant spécifiquement sur « les missions d'assurance et les missions connexes » (= « Partie 2 » du projet de norme, paragraphes 19-40).

Concrètement, la « Partie 1 » du projet de norme identifie comme « *exigences générales de gestion de la qualité interne du cabinet* » :

- *Gouvernance et leadership (paragraphe 7) ;*
- *Règles de déontologie pertinentes (paragraphe 8) ;*
- *Exigences du réseau ou services du réseau (paragraphes 9-10) ;*
- *Organisation des activités professionnelles (paragraphe 11) ;*
- *Compétence (paragraphe 12) ;*
- *Acceptation de missions (paragraphe 13) ;*
- *Fin des relations clients (paragraphe 14) ;*
- *Assurance civile professionnelle (paragraphe 15) ;*
- *Secret professionnel et confidentialité (paragraphe 16) ;*
- *Processus de suivi et de prise de mesures correctives (paragraphe 17) ;*
- *Documentation (paragraphe 18).*

---

<sup>2</sup> Une demande d'avis du Ministre fédéral en charge de l'Economie est actuellement en cours d'examen par le Conseil supérieur.

Les « objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires concernant les missions d'assurance et les missions connexes » (= « Partie 2 » du projet) à respecter par le cabinet dans le cadre de l'exercice de « missions d'assurance et de missions connexes », concernent :

- *L'application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci (paragraphe 24) ;*
- *La responsabilité de l'associé responsable de mission à l'égard de la qualité de « missions d'assurance » et de « services connexes » (paragraphe 25 à 27) ;*
- *Le processus d'évaluation des risques du cabinet à la lumière de la nature et des circonstances du cabinet (paragraphe 28-30) ;*
- *Les règles de déontologie pertinentes (paragraphe 31) ;*
- *L'acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques (paragraphe 32) ;*
- *La réalisation des missions (paragraphe 34) ;*
- *les informations et les communications (paragraphe 35-36) ;*
- *Le processus de suivi et de prise de mesures correctives dans le cadre de la réalisation de « missions d'assurance » et de « services connexes » (paragraphe 37) ;*
- *La documentation (paragraphe 38-40).*

**14. Le Conseil supérieur estime, tant en ce qui concerne son *timing* que sa portée, que le projet de norme, et plus spécifiquement les paragraphes 1 à 18 de la « Partie 1 » du projet, sont à considérer comme une étape importante dans le processus d'établissement d'un référentiel tangible relatif à l'organisation des cabinets des professionnels membres de l'ITAA. Le Conseil supérieur voit dès lors dans cette approche une excellente base de travail pour poursuivre dans cette voie.**

D'une manière générale, le Conseil supérieur peut, en effet, souscrire au principe, énoncé dans les paragraphes 1 à 6 du projet de norme, que le cabinet doit concevoir, mettre en place et faire fonctionner un système de gestion de la qualité - en fonction d'un processus d'évaluation des risques - et qu'à cet égard, le cabinet doit tenir compte de la nature et de l'étendue de sa clientèle et de la complexité des missions exécutées.

L'objectif poursuivi par ce système est de fournir au cabinet un degré raisonnable de certitude qu'il exerce ses activités professionnelles dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif qui lui est applicable.

De l'avis du Conseil supérieur, les exigences générales imposées au système de gestion de la qualité, énoncées dans les paragraphes 7 à 18 du projet, y compris la désignation des responsables en dernier ressort de ce système, revêtent une importance fondamentale pour une organisation adéquate et professionnelle du cabinet.

**15. Contrairement à l'accueil positif qu'il réserve aux paragraphes 1 à 18 du projet de norme soumis pour avis, le Conseil supérieur est amené à formuler un certain nombre d'observations fondamentales en ce qui concerne la « Partie 2 » du projet.**

**Ce sont des objections de nature technico-juridique (voir ci-dessous, C.1.) et des objections quant au fond (voir ci-dessous, C.2.).**

Pour conclure, le Conseil supérieur formule un certain nombre de considérations générales relatives au projet soumis pour avis (voir ci-dessous, C.3.).

### **C.1. Objections de nature technico-juridique en ce qui concerne la « Partie 2 » du projet de norme**

16. Il ressort de la lecture du paragraphe 30 de la « Partie 2 » du projet de norme que le cabinet doit définir - en ce qui concerne « les missions d'assurance et les services connexes » - des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires « sur la base de l'ISQM 1 », plus particulièrement « s'il apparaît que des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires sont nécessaires pour atteindre l'objectif supplémentaire ».

En d'autres termes, le professionnel ne pourra pas, dans certaines circonstances, se limiter à appliquer la norme ITAA en tant que telle mais devra également respecter des exigences supplémentaires « sur la base de l'ISQM 1 » :

« S'il apparaît que des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires sont nécessaires pour atteindre l'objectif supplémentaire, le cabinet doit définir des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires sur la base de l'ISQM 1. »-[Paragraphe 30 du projet] (nous soulignons)

Le Conseil supérieur tient à souligner que « la norme ISQM 1 » à laquelle il est renvoyé est une vaste norme(internationale), qui ne se limite pas à 60 paragraphes contraignants imposant des « diligences requises » (en ce compris des définitions et des objectifs), mais qui comprend également 206 dispositions appelées « paragraphes-A » ou « modalités d'application et autres informations explicatives », reprenant des précisions sur son application et sa portée.

Indépendamment de la question de savoir quelles sont les « exigences supplémentaires sur la base de l'ISQM 1 » visées précisément par le biais du paragraphe 30 du projet de norme, le Conseil supérieur relève que ce paragraphe n'apporte pas le niveau attendu de sécurité juridique. Si l'intention est d'intégrer une norme internationale dans sa totalité dans le cadre normatif applicable aux professionnels inscrits au registre public de l'ITAA, il convient - sous l'angle de la sécurité juridique – de le préciser dans la norme belge même, avec indication de la version et du titre exacts de la norme. La formulation actuelle du paragraphe 30 est en la matière beaucoup trop vague.

17. Le Conseil supérieur déplore, par ailleurs, le manque de concordance entre le libellé du (projet de) norme, dans la version transmise pour avis, et le commentaire général en la matière fourni par l'institut. Ceci risque de créer un « expectation gap » et nuit à la sécurité juridique.

Ainsi, par exemple, les mails du 13 novembre 2023 adressés au Conseil supérieur précisent à ce sujet :

« Je tiens également à souligner que la norme ISQM 1 fait partie intégrante du projet de norme : (...). » [Nous soulignons] [traduction libre du mail rédigé en néerlandais]

et

« Vous aurez l'occasion de constater que, sur la base du processus d'évaluation des risques que le cabinet doit mettre en œuvre dans le cadre de la réalisation de missions d'assurance et de missions connexes, les

*structures plus complexes (en réseau) peuvent nécessiter d'appliquer des objectifs de qualité et des exigences de qualité supplémentaires pour atteindre l'objectif additionnel de la norme. Dans ces cas-là, cela s'ajoute à la partie 2 de la norme. Pour ces objectifs de qualité et exigences de qualité supplémentaires, il est fait appel à la norme ISQM 1, qui fait partie intégrante de la présente norme.* »

[Nous soulignons] [traduction libre du mail rédigé en néerlandais]

Même dans les « *slides présentant les décisions de gestion sous-jacentes à l'établissement de ce projet de norme* », joints à la demande d'avis adressée par mail au Conseil supérieur, il est précisé que la norme ISQM 1 ferait partie intégrante de la norme.

Le projet de norme se réfère cependant uniquement dans son paragraphe 30 (vaguement) à la norme ISQM 1.

**Pour autant que nécessaire, le Conseil supérieur souligne que les précisions ou éclaircissements apportés – par mail, slides ou autres documents – n'ont aucune valeur normative, mais sont plutôt source de confusion et de mauvaise compréhension s'ils ne sont pas conformes à l'esprit du texte de la norme elle-même. Il insiste dès lors auprès de l'institut pour que celui-ci remédie au défaut de concordance entre le texte de la norme et les autres précisions afin d'éviter toute fausse attente et de ne pas compromettre la sécurité juridique.**

## ***C.2. Objections quant au fond relatives à la « Partie 2 » du projet de norme***

**18.** Comme précisé ci-avant (*cf. supra*, point 13), le projet de norme opère une distinction entre :

- *Les exigences générales* de gestion de la qualité interne du cabinet (= « Partie 1 » du projet de norme, paragraphes 6-18) ; et les
- *Les exigences supplémentaires*, portant spécifiquement sur « les missions d'assurance » et les « missions connexes » (= « Partie 2 » du projet de norme, paragraphes 19-40).

Il ressort, des paragraphes 2 et 3 du projet de norme (imposant au cabinet de concevoir et de mettre en place un système d'évaluation des risques) que si le cabinet réalise des « missions d'assurance » et/ou des « missions connexes », le cabinet doit respecter non seulement la « Partie 1 » mais également la « Partie 2 » de la norme. Le paragraphe 24 apporte cependant une nuance à cette obligation, en ce sens, qu'une exigence supplémentaire ne devra pas être respectée si « *cette exigence [n'est] pas pertinente en raison de la nature et des circonstances du cabinet* ».

Le « choix » – en fonction du processus d'évaluation des risques – « *de mettre en œuvre ou non la Partie 2 de la norme au sein du cabinet* » incombe à la (aux) personne(s) responsable(s) en dernier ressort du système de gestion de la qualité (paragraphe 3 du projet). Le cabinet devra cependant justifier cette décision.

Le paragraphe 19 du projet donne ensuite des précisions quant au champ d'application de la « Partie 2 ».

Un cabinet qui réalise des « missions d'assurance » et/ou des « missions connexes » devra, par exemple, appliquer la « Partie 2 », soit « au niveau de la mission », soit « au niveau du cabinet ». L'application soit

« au niveau de la mission », soit « au niveau du cabinet », dépendra (du volume) des activités du cabinet :

- i) si les missions du cabinet consistent en moins de 10 % de missions d'assurance ou en moins de 25 % de missions connexes, le cabinet doit se conformer à ces objectifs en matière de qualité et ces exigences supplémentaires au niveau de la mission ;
- ii) si les missions du cabinet consistent en plus de 10 % de missions d'assurance ou en plus de 25 % de missions connexes, le cabinet doit se conformer à ces objectifs en matière de qualité et ces exigences supplémentaires au niveau du cabinet. [Paragraphe 19 du projet]

**19. Le Conseil supérieur constate que les dispositions susvisées du projet de norme posent problème, plus particulièrement au niveau des paragraphes 19, 24 et 30 du projet :**

*i. Critères entraînant l'application (ou non) de la « Partie 2 »*

Le paragraphe 19 fixe plusieurs pourcentages à observer en vue de définir si la « Partie 2 » doit être appliquée soit « au niveau de la mission », soit « au niveau du cabinet ».

En effet, le projet de norme opère une distinction selon que les missions du cabinet :

- « consistent en moins de 10 % de missions d'assurance » ; ou
- « consistent en plus de 10 % de missions d'assurance » ;

ou que les missions du cabinet :

- « consistent en moins de 25 % de missions connexes » ; ou
- « consistent en plus de 25 % de missions connexes ».

Les critères fixés par le projet de norme ne constituent pas un repère adéquat pour assurer une application correcte de la norme.

- La question se pose, par exemple, de savoir, pour un cabinet, comment concrètement calculer dans la pratique les seuils de 10% ou de 25%. S'agit-il d'un pourcentage par rapport au nombre de missions ou plutôt par rapport au chiffre d'affaires ?
- Il n'est pas clair non plus quelle sera la période de référence à prendre en considération pour calculer ces pourcentages : les missions de l'exercice précédent, de l'exercice en cours, des 12 derniers mois, les missions futures, ... ? En tout état de cause, une appréciation uniquement *a posteriori* par le cabinet sur la base du chiffre d'affaires de l'exercice écoulé semble exclu dans la mesure où il n'est pas concevable qu'un cabinet puisse « régler après coup » l'application (ou non) des exigences en matière de gestion de la qualité.
- La question se pose également de savoir quelles missions sont exactement visées ? Si un volume de « missions d'assurance » et/ou de « missions connexes » constitue le critère du calcul, il importe pour un professionnel de savoir exactement quelles missions sont éligibles au titre de « missions d'assurance » et de « missions connexes » et quelles missions ne le sont pas.

Lorsqu'une norme contraignante détermine des critères, ceux-ci doivent être clairs, mesurables et accessibles et, par ailleurs, compréhensibles pour les cabinets appelés à les appliquer.

Il importe pour les professionnels comme pour l'institut que les critères déterminés par la norme soient clairs au vu de la responsabilité de l'institut de veiller à ce que les règles normatives soient correctement appliquées et respectées par les professionnels.

L'institut devrait, en effet, – notamment dans le cadre d'une revue qualité – pouvoir s'assurer que les critères sont (ou ne sont pas) correctement appliqués par le professionnel. Si un cabinet, pour respecter la norme, se voyait obligé d'appliquer des critères difficilement saisissables par l'institut, comme, par exemple, un chiffre d'affaires pour certaines missions, cela risque de compromettre un contrôle réel et effectif du respect de la norme.

**20.** Outre le défaut de précision des critères fixés par le projet de norme, le Conseil supérieur ne parvient pas à identifier la base sur laquelle ces critères/pourcentages prévus par le paragraphe 19 du projet ont été retenus, voire à apprécier leur pertinence.

La question se pose de savoir si l'institut est à même de quantifier le nombre de professionnels ou de cabinets censés appliquer (ou non) la « Partie 2 », soit au niveau du cabinet, soit au niveau de la mission. Il importe dès lors de savoir si l'institut peut quantifier le nombre et déterminer la nature des missions réalisées par les cabinets.

**Eu égard aux considérations qui précèdent, le Conseil supérieur est d'avis que les critères proposés par le projet de norme ont été déterminés de façon imprécise, ce qui empêche un contrôle des seuils. Or, ce contrôle revêt une importance cruciale pour l'application de la norme contraignante envisagée.**

ii. *Application des exigences supplémentaires « sur la base de la norme ISQM 1 »*

**21.** En ce qui concerne la référence faite à la « norme ISQM 1 », le Conseil supérieur a déjà fait part de ses objections technico-juridiques (*cf. supra*, points 16-17).

Sous un angle plus fondamental, la référence à / la prétendue intégration de la norme ISQM 1, prévue par le paragraphe 30 du projet de norme appelle des objections quant au fond.

Au préalable, il importe de souligner :

- que la norme ISQM 1 est une norme internationale relative à la « gestion de la qualité » par les cabinets. Il s'agit d'un « système » de gestion de la qualité, qui fonctionne de façon continue et itérative (et dès lors non linéaire). Un système de gestion de la qualité basé sur la norme ISQM 1 comprend huit composantes (*cf. § 6 de la norme ISQM 1*). Il ne s'agit dès lors pas d'« éléments isolés »<sup>3</sup> mais davantage d'éléments constitutifs d'une « *integrated quality management approach that reflects upon the system as a whole* »;

---

<sup>3</sup> Contrairement à la « Norme Internationale de Contrôle Qualité 1 » (ISQC 1) relative à un système de « contrôle de la qualité », la norme ISQM 1 concerne plutôt un système de « gestion de la qualité ». Ceci explique la différence terminologique.

- que - selon la norme ISQM 1 - lors de la réalisation, par un cabinet, d'une des missions visées par la norme ISQM 1 (mission d'audit ou d'examen limité d'états financiers, autres missions d'assurance ou de services connexes), la norme ISQM 1 s'applique (cf. § 5 de la norme ISQM 1) ;
- que - selon la norme ISQM 1 - le cabinet doit - en principe - se conformer à chacune des diligences requises de la norme ISQM 1, à moins qu'une diligence ne soit pas pertinente (en raison de la nature et des circonstances du cabinet ou de celles des missions qu'il réalise) (cf. § 17 de la norme ISQM 1) ;
- que la norme ISQM 1 s'applique à tout type de cabinet. Il n'existe pas de norme internationale relative à l'organisation des cabinets, comme c'est, par exemple, le cas des *ISA for Less Complex Entities*. La « proportionnalité » ou « scalability » de la norme ISQM 1 permet uniquement à un petit cabinet ou un cabinet peu complexe d'appliquer certaines exigences de manière « simplifiée »<sup>4</sup>.

**22. Le Conseil supérieur estime que le projet de norme soumis pour avis, et plus particulièrement ses paragraphes 19, 24 et 30, vont à l'encontre des principes susvisés de la norme ISQM 1.**

Il n'est notamment pas clair comment un système de gestion de la qualité concernant l'« organisation » au sein d'un cabinet peut être appliqué uniquement au niveau des missions (à une seule mission, par exemple).

Il semble également que le projet de norme considère - à tort - que l'application de la norme ISQM 1 serait « modulable ». Une fausse compréhension de la notion de « proportionnalité » de la norme ISQM 1 peut sans doute être à l'origine de cette approche. Certes, la norme ISQM 1 permet, lors de l'application d'une approche du cabinet basée sur les risques, de tenir compte de la nature et des circonstances du cabinet et de celles des missions réalisées par le cabinet (cf. § 10 de la norme ISQM 1), auquel cas certaines diligences requises de la norme ISQM 1 peuvent éventuellement être qualifiées de « non pertinentes » (cf. § 17 de la norme ISQM 1, ainsi que § A29 de la norme ISQM 1). Telle est la signification de la « proportionnalité ». Or, ce n'est pas une raison qui permettrait d'éliminer certaines composantes du système, voire de librement choisir d'appliquer seulement une ou plusieurs composantes tout en prétendant être conforme à la norme ISQM 1. Au contraire, la norme ISQM 1 fonctionne comme un ensemble indivisible. Pour certains cabinets, il pourrait se justifier d'appliquer des diligences requises non pas « réduites », mais « différentes ».

La norme ISQM 1 doit également être lue conjointement avec une autre norme internationale, à savoir, la norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*<sup>5</sup>. Elle traite de la désignation et de la qualification de la personne chargée de la revue de contrôle qualité (*Engagement Quality Reviewer* ou EQR) ainsi que de la réalisation et de la documentation d'une revue de contrôle qualité.

<sup>4</sup> Voir à ce sujet, le [GUIDE DE PREMIÈRE MISE EN ŒUVRE DE LA NORME ISQM 1](https://www.iaasb.org/publications/guide-de-premiere-mise-en-oeuvre-de-la-norme-isqm-1), page 13 des 101 pages (<https://www.iaasb.org/publications/guide-de-premiere-mise-en-oeuvre-de-la-norme-isqm-1>) ;

*Exemples présentés dans la norme ISQM 1 qui portent spécifiquement sur la proportionnalité :*

- *Paragraphe A35 : Attribution des rôles et des responsabilités*
- *Paragraphes A39 and A52 : Processus d'évaluation des risques du cabinet*
- *Paragraphe A99 : Ressources*
- *Paragraphe A111 : Informations et communications*
- *Paragraphes A144, A156 et A166 : Processus de suivi et de prise de mesures correctives*
- *Paragraphes A189 et A199 : Évaluation du SGQ (système de gestion de la qualité) et évaluations de la performance*
- *Paragraphe A203 : Documentation*

<sup>5</sup> ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*.

Cependant, le Conseil supérieur ignore si le paragraphe 30 du projet de norme couvre ou non aussi la norme ISQM 2.

**23.** Le Conseil supérieur constate que la demande d'avis transmis par mail en date du 13 novembre 2023, comprend, outre le projet de norme, un autre document de 6 pages, intitulé « Projet de norme relative à la gestion de la qualité interne – Introduction » avec, au bas de la page, la mention « *LIDH. Norme relative à la gestion de la qualité interne. Introduction* »

Ce document, apparemment conçu comme un document de politique générale de gestion, traite successivement les sujets suivants :

- *Champ d'application de la présente norme*
- *Le système de gestion de la qualité du cabinet*
- *Examen de proportionnalité*
  1. *Obligation de conduite préalable d'un examen de proportionnalité*
  2. *Adoption d'une norme relative à la gestion de la qualité interne*
    - a. *Objectif des dispositions adoptées*
    - b. *Les dispositions sont propres à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi*
  3. *Les dispositions ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.*

Même si le Conseil supérieur ignore l'objectif de ce document distinct, ainsi que l'usage qui en sera fait (publiquement ou non), il insiste auprès de l'institut pour que celui-ci assure que la portée et le contexte de la norme soient correctement reflétés.

**Le Conseil supérieur présume que l'intention n'est pas d'intégrer ce document distinct de 6 pages dans la norme proprement dite. Toujours est-il que le Conseil supérieur entend s'opposer formellement aux informations trompeuses et imprécises contenues dans ce document.**

Ainsi, par exemple, les considérations suivantes reprises dans ce document de 6 pages, s'avèrent inexactes :

- « *Il convient de faire remarquer que l'ICE a délibérément choisi de rendre ISQM1 également applicable aux missions de services connexes, et ce contrairement à l'IRE qui a décidé de n'appliquer ISQM1 qu'aux missions d'assurance.* »
- « *Le fait que la majorité des cabinets ICE, par nature, n'exécutent des missions d'assurance et de services connexes qu'accessoirement par rapport à l'ensemble de leurs missions permet à l'ICE d'implémenter la norme ISQM 1 par biais d'une norme générale applicable à tous les cabinets ICE, en application du principe d'adaptabilité et tenant compte de la nature des cabinets ICE.* »
- « *À cet égard, il est important de constater que le principe de proportionnalité ne s'oppose pas à la conception de la norme ISQM 1 par les cabinets ICE, grâce au principe d'adaptabilité de la norme ISQM 1.* »
- « *Cette constatation permet à ICE d'appliquer la norme ISQM 1 en tenant compte du principe de proportionnalité et en appliquant le principe d'adaptabilité sur mesure de la grande majorité des cabinets ICE.* »

- « Pour les « sole practitioners » et les structures non complexes, les objectifs de qualité et les exigences de qualité supplémentaires de la norme ISQM 1 (complétée, le cas échéant, par la norme ISA 220), tels qu'ils figurent dans la partie 2 de la norme, s'appliquent. » [Nous soulignons]

### **C.3. Considérations générales concernant le projet de norme**

**24. Outre les observations concernant la « Partie 2 » du projet de norme, formulées aux points 16 à 23 et nécessitant une révision du projet, le Conseil supérieur entend également émettre un certain nombre de considérations générales :**

*i. Date d'entrée en vigueur*

**25.** Le projet, tel qu'il a été soumis au Conseil supérieur pour avis, ne mentionne pas de date d'entrée en vigueur. Il ne prévoit pas non plus la possibilité pour les cabinets d'opter, le cas échéant, pour une éventuelle période de démarrage pour la conception et la mise en place de leur système de gestion de la qualité.

**Pour le Conseil supérieur, il est impératif que l'institut l'informe de la date d'entrée en vigueur proposée et complète le projet en conséquence.**

*ii. Préambule*

**26.** Le projet, tel qu'il a été soumis au Conseil supérieur pour avis, ne comporte pas de préambule ni de considérants. Or, le document prévoit une case pour un titre, mais celle-ci n'a pas été complétée.

**Le Conseil supérieur estime qu'il importe que l'institut complète le projet en la matière.**

*iii. Définitions*

**27.** Le projet, tel qu'il a été soumis au Conseil supérieur pour avis, contient un nombre conséquent de définitions, pour la plupart conformes à la terminologie utilisée au sein de l'IFAC (*International Federation of Accountants*) et d'organisations connexes (par exemple, l'IAASB, chargé de l'établissement de normes internationales d'audit et d'assurance).

Le projet de norme comporte, par exemple, les définitions suivantes : « missions d'assurance », « missions connexes », « procédures convenues », « mission de compilation », ...

Ces définitions sont évidemment importantes pour l'application de la norme. Le Conseil supérieur est toutefois amené à constater qu'à ce jour, ces notions n'apparaissent nullement dans le cadre légal, réglementaire et normatif actuel applicable aux professionnels membres de l'ITAA.

La question se pose dès lors de savoir si cette terminologie est déjà suffisamment connue des professionnels sur le terrain. L'application correcte de la norme, y compris le contrôle de celle-ci, suppose, en effet, que la portée exacte de ces définitions soit bien comprise. L'institut établira-t-il une liste concrète, à l'usage des cabinets, des « missions d'assurance » et des « missions connexes » ?

Le Conseil supérieur invite l'institut à lui fournir des précisions quant aux missions concrètement visées par les différentes définitions ainsi que la mesure dans laquelle ces définitions fournies par le projet de norme s'alignent sur la liste des activités professionnelles des experts-comptables et des conseillers fiscaux (articles 3 et 6 de la loi du 17 mars 2019).

**Le Conseil supérieur demande que l'institut lui communique son point de vue en la matière.**

*iv. Prévoir, à l'intention des professionnels, des mesures d'accompagnement, des sessions ou outils de formation*

**28.** L'introduction du projet de norme exigera vraisemblablement des efforts considérables, de la part de certains professionnels, en termes d'organisation de leur cabinet.

Le Conseil supérieur ignore si l'institut connaît les défis à relever par les cabinets (en termes de temps, moyens, personnel, outils informatiques, ...). Le Conseil supérieur ignore également si l'institut envisage des mesures d'accompagnement ou la mise à disposition d'outils facilitant le passage pour les professionnels au nouveau cadre normatif.

Le Conseil supérieur estime qu'il importe que l'institut apporte, dans toute la mesure du possible, la guidance et le soutien nécessaires au soutien des cabinets, en tenant compte de leur diversité.

**Le Conseil supérieur estime qu'il importe que l'institut l'informe des mesures d'accompagnement et de soutien des professionnels qu'il envisage.**

*v. Défi de l'institut en matière de surveillance et de revue qualité*

**29.** L'introduction de la nouvelle norme posera nul doute un défi non seulement aux professionnels sur le terrain, mais également à l'institut lui-même, dans le cadre de sa compétence légale de surveillance de l'exercice de la profession, dans la perspective d'un contrôle cohérent et effectif du respect des nouvelles règles normatives.

**L'institut est invité à en faire rapport à intervalles réguliers au Conseil supérieur.**

#### **C.4. Conclusion**

**30. Le Conseil supérieur se réjouit de l'initiative de l'institut visant à adopter un cadre normatif relatif à l'organisation du cabinet des professionnels.**

**En raison d'un nombre d'objections et de considérations de nature technico-juridique et quant au fond (cf. supra, C.1 à C.3), le Conseil supérieur est néanmoins amené à émettre un avis négatif, sur le projet de norme, dans la version qui lui a été transmise par l'institut en date du 13 novembre 2023.**

**Le Conseil supérieur demande à l'institut de lui soumettre à nouveau une version adaptée de la norme qui tient compte du présent avis. Le Conseil supérieur se tient bien évidemment à la disposition des représentants de l'institut pour toute concertation complémentaire en la matière.**

---