



Conseil supérieur des Professions économiques
Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Monsieur Tom MEULEMAN
Président
de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises
135 /1, Boulevard Emile Jacqmain

1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 19 septembre 2019

Monsieur le Président,

Vous avez adressé un courrier au Conseil supérieur daté du 15 juillet 2019 demandant l'approbation du « *projet de norme générale applicable à toute mission confiée au réviseur d'entreprises* ». Un courrier similaire a été adressé au Ministre fédéral en charge de l'Economie, M. Wouter BEKE.

1. Les membres du Conseil supérieur se félicitent de cette initiative en matière normative prise par l'IRE. En effet, de l'avis du Conseil supérieur, les textes normatifs sont essentiels pour les professionnels dans la mesure où ceux-ci constituent une guidance utile devant leur permettre d'effectuer de manière adéquate leurs missions mais également afin de leur permettre de se préparer au mieux au contrôle qualité auquel ils sont soumis périodiquement en vertu de la loi. Il s'agit d'une mission essentielle dont le droit d'initiative a été confié à l'IRE par la loi, à savoir la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

2. 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.¹

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

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. Dans le cadre de la procédure d'approbation dudit projet de norme, le Conseil supérieur a examiné les réactions transmises dans le cadre de la consultation publique que vous avez organisée entre le 1^{er} mars et le 30 avril 2019.

En outre, le Conseil supérieur a pris l'initiative de consulter le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, la FSMA et la BNB, comme le permet l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Enfin, une audition des représentants de votre Institut a été organisée le 11 septembre 2019.

A. En ce qui concerne la structure du projet de norme

4. Le Conseil supérieur constate que la structure du projet de norme soumis pour approbation contient une partie 4, intitulée « modalités d'application ».

Cette structure du projet de norme soumis pour approbation pourrait être comparée à celle retenue par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (en abrégé, IAASB) pour l'adoption des normes ISA (ou autres types de normes) et publiées par l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC).

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, d'ajouter un paragraphe en début de norme (par exemple un considérant) clarifiant la portée exacte des modalités d'application.

Il ressort en effet clairement de l'alinéa 1^{er} du § 4 de l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises que « *les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises.* »

Dans la mesure où les clarifications apportées par les modalités d'application font partie du projet de norme soumis pour approbation, la question mérite d'être clarifiée quant au caractère contraignant des modalités d'application afin de ne pas induire en erreur les destinataires de la norme soumise pour approbation.

B. En ce qui concerne le champ d'application du projet de norme

Le Conseil supérieur a examiné ce qu'il convient d'entendre par « *toutes les missions qui peuvent être confiées à un réviseur* » et souhaite formuler les commentaires suivants :

- **5.** Il ressort du projet de norme soumis pour approbation que le champ d'application semble couvrir toutes les missions, qu'elles soient (ou non) assorties d'un rapport, qu'il y ait (ou non) une « assurance » liée à la mission, qu'elle soit (ou non) une mission découlant d'une disposition légale ou réglementaire, à l'exception d'un type de mission, à savoir les missions effectuées à la demande de l'auditeur du groupe dans le cadre de l'audit des comptes consolidés (exclues du champ d'application par le paragraphe 2 du projet de norme soumis pour approbation).

De l'avis du Conseil supérieur, une plus grande clarté quant au champ d'application en début de norme (sous le paragraphe 1^{er}) pourrait améliorer la compréhension dudit champ d'application.

- **6.** L'interconnexion entre la norme soumise pour approbation et les normes existantes est peu claire dans la mesure où il ressort du considérant (2) que « le professionnel utilisera son meilleur jugement professionnel pour déterminer si la présente norme s'applique lorsque, dans l'attente de la mise à jour de la norme d'exercice professionnel spécifique applicable à la mission, ces diligences ne sont pas traitées par cette norme d'exercice professionnel spécifique. »

De l'avis du Conseil supérieur, le fait « d'utiliser son meilleur jugement professionnel » pour décider si une norme est ou non applicable n'est pas conforme à la teneur d'une norme dans la mesure où une norme a un caractère contraignant.

Le Conseil supérieur suggère de retenir une formulation similaire à cette retenue dans la norme commune IRE/IEC relative au contrôle contractuel des P.M.E. et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des P.M.E. et des petites A(I)SBL et fondations, à savoir « **Pour certaines de ces missions, il existe des normes spécifiques applicables aux réviseurs d'entreprises. Les travaux mis en œuvre par le réviseur seront effectués conformément à ces normes. Pour les aspects non couverts par ces dernières, la présente norme sera également d'application.** ».

- **7.** Toujours en ce qui concerne l'interconnexion entre la norme soumise pour approbation et les normes existantes, le Conseil supérieur insiste sur l'importance, voire l'urgence, de mettre à jour les normes existantes à l'aune de l'adoption de la présente norme.

En effet, le Conseil supérieur constate qu'au niveau international, lorsqu'une norme est proposée, celle-ci contient simultanément les adaptations nécessaires aux normes existantes. Il serait utile de voir dans quelle mesure une telle approche ne pourrait pas être retenue en Belgique afin de disposer d'un corps de normes dont l'interconnexion ne pose pas de problème.

Dans la mesure où le Code des sociétés et des associations entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2020, le Conseil supérieur insiste sur la nécessité d'analyser l'impact de ce nouveau cadre légal sur l'ensemble des normes et recommandations auxquelles sont soumis les réviseurs d'entreprises et de lancer de toute urgence les consultations publiques nécessaires afin de permettre aux réviseurs d'entreprises de s'adapter en temps opportun aux nouvelles prescriptions légales.

- **8.** Enfin, en ce qui concerne les missions exclues du champ d'application, à savoir les missions effectuées à la demande de l'auditeur du groupe dans le cadre de l'audit des comptes consolidés, le Conseil supérieur relève que les textes français et néerlandais ne coïncident pas totalement dans la mesure où les mots « *meer bepaald* » ont pour correspondant dans la version française le mot « *notamment* ».

La version française du texte laisse supposer qu'il pourrait y avoir d'autres normes que la « norme ISA 600 ou les normes similaires » alors que la version néerlandaise ne semble pas prévoir d'autres normes potentielles.

- 9.** Le Conseil supérieur a examiné ce qu'il convient d'entendre par « toutes les missions qui peuvent être confiées à un réviseur *et exécutées en cette qualité* ».

Il convient, de l'avis du Conseil supérieur, de clarifier le membre de phrase « *et exécutées en cette qualité* » afin qu'il soit plus évident qu'il s'agit des situations où un professionnel aurait une double appartenance (par exemple, réviseur d'entreprises et expert-comptable ou réviseur d'entreprises et comptable agréé) et qu'il opte pour une mission en tant que réviseur d'entreprises.

Toujours dans ce contexte, le Conseil préconise de compléter le paragraphe 10 du projet de norme soumis pour approbation en mentionnant que la lettre de mission doit toujours préciser en quelle qualité le professionnel signe la lettre de mission (en l'occurrence en tant que réviseur d'entreprises).

- 10.** Toujours en ce qui concerne le champ d'application, le Conseil supérieur relève qu'à l'aune de la définition retenue pour le concept d'« entreprise » (paragraphe 5, (i) du projet de norme soumis pour approbation), à savoir « entreprise » au sens de l'article I.1,1^o du Code de droit économique (en abrégé, CDe), certaines missions sont quand même exclues du champ d'application de la norme. Tel serait le cas, à titre d'exemple, les missions des réviseurs d'entreprises dans les intercommunales ou le « single audit » en Communauté flamande.

De l'avis du Conseil supérieur, le renvoi au 1^{er} alinéa de l'article I.1,1^o du Code de droit économique devrait permettre de couvrir l'ensemble des missions effectuées par les réviseurs d'entreprises, en ce compris les missions effectuées dans le secteur public ou parapublic.

C. En ce qui concerne le concept introduit dans le projet de norme de « norme d'exercice professionnel spécifique »

11. Le Conseil supérieur constate que l'expression « norme d'exercice professionnel spécifique » [dans la version néerlandaise du projet de norme « *specifieke norm voor de beroepsuitoefening* »] est définie et utilisée pour la première fois dans le contexte belge dans le projet de norme soumis pour approbation.

Le Conseil supérieur relève qu'il s'agit d'un nouveau concept qui couvrirait (paragraphe 5, (iii) du projet de norme soumis pour approbation) toutes les normes et recommandations « formulées par le Conseil de l'IRE » et ce « conformément à l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 ».

Le Conseil supérieur souhaiterait disposer d'éléments supplémentaires afin de comprendre quelle est l'utilité mais également la portée précise de ce nouveau concept de « norme d'exercice professionnel » et relève que ce concept n'est pas prévu par la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

En ce qui concerne le membre de phrase « formulée par le Conseil de l'IRE », le Conseil supérieur rappelle que les normes « formulées par l'IRE » ne disposent d'aucun statut dans la mesure où une norme (en projet formulée par le Conseil de l'IRE) ne ressort ses effets qu'après une double approbation (d'une part, par le Conseil supérieur des Professions économiques et, d'autre part, par le ministre fédéral en charge de l'Economie).

En ce qui concerne le membre de phrase « conformément à l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 », le Conseil supérieur constate que cela exclut toutes les normes et recommandations qui ont été adoptées avant la réforme de 2007, voire même toutes les normes approuvées entre 2007 et 2016.

Le Conseil supérieur relève que cette définition pose de nombreux problèmes et suggère de supprimer cette définition et de mentionner dans la norme aux différents endroits « les normes et recommandations » dans la mesure où l'article 31, § 4 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises définit clairement ces deux types de véhicule normatif.

D. Déontologie

12. Le Conseil supérieur s'interroge quant à la portée de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8 du projet de norme soumis pour approbation libellé comme suit : « *Avant d'accepter une mission, le réviseur d'entreprises doit envisager les conséquences juridiques, techniques et déontologiques de sa décision. (Voir par. A3)²* »

² « A3. Les conséquences juridiques, techniques et déontologiques de sa décision d'acceptation de la mission peuvent notamment résulter de la loi sur l'anti-blanchiment ou du Livre XX de Code de droit économique. (Voir par. 8) »

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de clarifier si le réviseur d'entreprises doit s'interroger des « conséquences juridiques, techniques et déontologiques » pour sa personne (réviseur d'entreprises personne physique), pour son cabinet de révision et/ou pour le réseau dont il relève.

13. Par ailleurs, le Conseil supérieur s'interroge sur la portée du paragraphe 6 du projet de norme soumis pour approbation libellé comme suit : « *Le réviseur d'entreprises respecte pour toutes les missions qui lui sont confiées les principes de déontologie définis ... le cas échéant, par les normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.* »

De l'avis du Conseil supérieur, le fait de mentionner qu'il convient « le cas échéant » de respecter des normes de 2017 alors que celles-ci ont fait l'objet d'une abrogation pourrait laisser supposer que lesdites normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire (adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans sa séance du 30 août 2007) sont toujours d'application.

Certes, le Conseil supérieur constate qu'il ressort de la lecture de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 2 de la norme³ relative à l'abrogation de certaines normes et recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises que « *les normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans sa séance du 30 août 2007, sont abrogées à partir de la date d'entrée en vigueur de la présente norme* ».

En outre, le second alinéa dudit paragraphe 2 de la norme relative à l'abrogation de certaines normes et recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises précise que « *toutefois, en ce qui concerne les missions effectuées par les réviseurs d'entreprises dans des entités qui entrent dans le champ d'application de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, les normes susmentionnées relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire ne seront abrogées qu'à partir de la date d'entrée en vigueur de la modification de ladite loi du 1921 visant, entre autres, à rendre les articles 133/1 et 133/2 du Code des sociétés applicables à ces entités* ».

14. Dans la mesure où ces articles 133/1 et 133/2, rebaptisés respectivement articles 3:63 et 3:64 du Code des sociétés et des associations (en abrégé, CSA), ont désormais une portée générale et s'appliquent aux missions effectuées dans les sociétés mais également dans les ASBL, AISBL et fondations (Art. 3:98, § 2 du CSA), le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence de maintenir cette mesure dans le projet de norme soumis pour approbation dont l'entrée en vigueur sera vraisemblablement postérieure au 1^{er} janvier 2020, date d'entrée en vigueur du CSA.

Le Conseil supérieur propose dès lors de supprimer le membre de phrase « *le cas échéant, par les normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire* ». En outre, le Conseil supérieur insiste sur le fait qu'il conviendra de publier en fin de norme une mention visant à abroger desdites normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire,

³ Avis du 12 septembre 2017 relatif à l'approbation de la norme relative à l'abrogation de certaines normes et recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), publié au *Moniteur belge* du 19 septembre 2017.

adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans sa séance du 30 août 2007, pour ce qui concerne les ASBL, AISBL et fondations.

E. Lettre de mission

15. De l'avis du Conseil supérieur, le libellé du paragraphe 9 du projet de norme soumis pour approbation est contraire à l'article 21 de la loi du 7 décembre 2016, même si l'explication sous A.4 est utile.

Le Conseil supérieur est dès lors d'avis qu'il convient de supprimer le membre de phrase suivant dudit paragraphe 9 « *ou sous toute autre forme appropriée d'accord écrit ou de notification* » afin d'être en ligne avec le libellé de l'article 21 de la loi du 7 décembre 2016 susmentionnée dont l'alinéa 1^{er} précise clairement que « *le réviseur d'entreprises et son client établissent une lettre de mission préalablement à l'exécution de toute mission* », tout en maintenant le paragraphe A4 inchangé.

En ce qui concerne le contenu minimal de la lettre de mission repris sous le paragraphe 10 du projet de norme soumis pour approbation, le Conseil supérieur souligne les éléments suivants :

- **16.** En ce qui concerne le premier point (« l'objectif et l'étendue de la mission avec, le cas échéant, une référence à la loi ou la réglementation applicable et, **si d'application**, aux normes d'exercice professionnel spécifiques en vigueur en Belgique et applicables à la mission ou, **le cas échéant pour certaines missions contractuelles, aux normes spécifiques en vigueur en Belgique ou au référentiel international généralement admis** pour l'exécution de cette mission contractuelle spécifique »), le Conseil supérieur constate que trop d'éléments sont repris dans la phrase pour bien saisir la portée dudit point.

Le Conseil supérieur propose dès lors de reformuler la seconde phrase en deux phrases :

- l'une traitant des missions légales (mention du cadre légal et/ou réglementaire (toujours) et *a priori* du cadre normatif applicable) ;
- l'autre traitant des missions contractuelles (mention du cadre normatif appliqué, qu'il soit national ou international ou mention du fait qu'aucun cadre normatif n'est d'application au vu de la nature de la mission contractuelle).

En outre, le Conseil supérieur **ne peut marquer son accord** avec la liste des référentiels repris au titre d'exemple sous le paragraphe A5 lorsqu'il s'agit de **référentiels internationaux n'ayant pas fait l'objet d'une approbation en droit belge**. En effet, cela laisse supposer une forme de « support » de ces normes à propos desquelles le Conseil supérieur n'a pas été appelé à se prononcer à ce jour.

Par contre, le Conseil supérieur n'émet aucune objection quant à la mention de normes nationales ayant fait l'objet d'une approbation par le Conseil supérieur et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie ou d'une norme ou recommandation à propos de laquelle le Conseil supérieur a été amené à rendre un avis en application de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

- **17.** En ce qui concerne le cinquième point (« le régime de limitation de responsabilité du réviseur d'entreprises qui s'applique à la mission lorsqu'il n'est pas défini par la loi (voir par. A8) »), le Conseil supérieur relève qu'il conviendrait de généraliser la portée du point en imposant qu'il soit mentionné dans toute lettre de mission si la responsabilité est ou non limitée pour la mission faisant l'objet de la lettre de mission afin d'assurer transparence attendue et la sécurité juridique voulue pour les différentes parties signataires de la lettre de mission.

Toujours dans ce souci de clarté et de transparence, le Conseil supérieur préconise remplacer le membre de phrase « il est conseillé que le réviseur d'entreprises veille à clarifier » du paragraphe A8. -qui ne constitue pas une prescription normative claire- par le membre de phrase « le réviseur d'entreprises mentionne ».

On relèvera que, dans le point **9.** ci-avant, le Conseil supérieur préconisait l'adjonction d'un point supplémentaire visant à imposer la mention de la qualité dans laquelle le professionnel signe la lettre de mission. Ceci pourrait être en tant que réviseur d'entreprises ou en tant que commissaire.

Enfin, de l'avis du Conseil supérieur, sous le paragraphe A8, il conviendrait *a priori* de renvoyer aux paragraphes 10 et 11 et non uniquement au paragraphe 11.

- **18.** En ce qui concerne le dernier point (« la manière dont le résultat de la mission est formalisé (obligation ou non d'émettre un rapport écrit) et la limitation éventuelle de sa diffusion. (Voir par. A6) »), le Conseil supérieur ne perçoit pas la portée du paragraphe A6 (dont il semble ressortir que l'on pourrait avoir un reporting sans écrit) libellé comme suit :
« A6. *Dans le cas de missions légales, le format du résultat de la mission est généralement régi par la loi ou la réglementation. Dans les missions contractuelles, ce format est convenu dans la lettre de mission (par ex., rapport écrit, présentation) ou, le cas échéant dans le référentiel normatif utilisé, et il n'est pas toujours requis d'avoir un écrit (par ex. dans le cas d'une formation). (Voir par. 10) »*

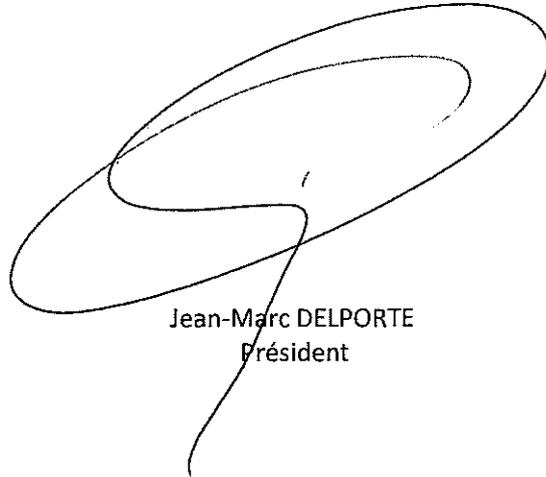
De l'avis du Conseil supérieur, le membre de phrase « il n'est pas toujours requis d'avoir un écrit » est peu compréhensible au vu de la densité de phrase. Le Conseil supérieur suggère dès lors de scinder cette phrase en deux phrases dont il ressortirait que soit il y a *reporting* (avec choix du destinataire, de la forme et de la publicité qui peut en être faite), soit il s'agit d'une mission pour laquelle aucun *reporting* n'est prévu eu égard à la nature de la mission.

F. Modèle de lettre de mission

19. Le Conseil supérieur regrette aucun modèle de lettre de mission ne soit annexé au projet de norme soumis pour approbation.

Même si le Conseil supérieur est conscient de la variété des cas de figure couverts par ladite norme en projet soumise pour approbation, il serait pertinent, de l'avis du Conseil supérieur, de disposer d'un modèle (certes partiel) de lettre de mission afin d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

Je reste à votre disposition pour toute information complémentaire que vous souhaiteriez obtenir à propos de ce dossier et vous prie de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de ma considération distinguée.



Jean-Marc DELPORTE
Président