



Conseil supérieur des Professions économiques
Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Madame Bénédicte VESSIE

Présidente du
Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises
Rue du Congrès 12-14
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 15 janvier 2019

Madame la Présidente,

Vous avez adressé un courrier daté du 17 décembre 2018, reçu le 3 janvier 2019, relatif au projet de norme « PME » commune à l'IRE et à l'IEC. Nous vous remercions pour cette réaction.

Comme vous le savez, le Conseil supérieur a approuvé en date du 21 décembre 2018 le projet de norme, remanié à deux reprises par les instituts concernés à la demande du Conseil supérieur. Un courrier vous a été adressé en ce sens le jour même avec en annexe la version approuvée et les révisions visibles entre la version adressée initialement et celle approuvée par le Conseil supérieur.

A l'instar de ce que vous mentionnez dans votre courrier, le souci du Conseil supérieur a été d'assurer la sécurité juridique des missions confiées légalement ou réglementairement aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables.

Après avoir pris connaissance de votre courrier, je souhaite clarifier un certain nombre de points.

En ce qui concerne le référentiel applicable en cas de « contrôle » des comptes annuels historiques :

1. Lorsqu'une société est tenue de nommer un commissaire, les normes ISA seront d'office d'application pour le contrôle légal des comptes ;
2. Lorsqu'une société n'est pas tenue de nommer un commissaire mais qu'elle souhaite faire auditer ses comptes et publier le rapport du réviseur d'entreprises nommé sur une base volontaire, les normes ISA seront d'office d'application pour le contrôle légal des comptes ;
3. Lorsqu'une société n'est pas tenue de nommer un commissaire et qu'elle souhaite disposer d'un rapport sur une base contractuelle (dont la portée de la mission est fixée par les parties), cette mission sera effectuée soit par un réviseur d'entreprises, soit par un expert-comptable « externe » conformément à la norme dite « PME ».

C'est la raison pour laquelle le considérant (10) précédant la norme exclut expressément les missions de contrôle légal au sens de l'article 16/1 du Code des sociétés.

En ce qui concerne la définition de petite entreprise ou de petite ASBL, AISBL ou fondation :

1. Le fait d'employer l'expression « des entreprises telles que définies à l'article I.1, 1°, premier et deuxième alinéa, du Code de droit économique, qui n'atteignent pas les critères fixés à l'article 15 du Code des sociétés à l'exception de celles qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés » correspond à la définition des petites entreprises non soumises à l'obligation de nommer un commissaire.
2. De même, le fait d'employer l'expression « des petites ASBL, AISBL et fondations, c'est-à-dire autres que celles visées aux articles 17, 37, 53, §5 de la loi de 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes » correspond à la définition des petites ASBL, AISBL ou fondations non soumises à l'obligation de nommer un commissaire.

Le Conseil supérieur a tenu à s'assurer de la bonne compréhension du champ d'application du projet de norme « PME » avant son approbation. A la suite de la première audition des représentants de l'IRE, un courrier a été adressé à l'IRE afin de s'assurer que la compréhension du Conseil supérieur quant au champ d'application était correcte. Vous voudrez bien trouver en annexe à la présente une copie du courrier adressé à l'IRE en date du 28 novembre 2018 et plus particulièrement le tableau repris en page 3. Le fait qu'aucune réaction ne nous soit parvenue de la part des deux instituts concernés a renforcé le Conseil supérieur dans sa compréhension du champ d'application de la norme « PME ».

En ce qui concerne les missions légales confiées aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes » :

1. Dans la plupart des réglementations, il est question de confier la mission au commissaire et, à défaut de commissaire », de permettre à un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable « externe » d'effectuer une telle mission.
2. Si un commissaire est en place, il effectuera toute mission complémentaire en application des normes ISA / ISRE 2410 s'il s'agit d'une mission relative à des informations financières historiques. Par « normes ISA / ISRE 2410 », il convient de comprendre les normes internationales applicables en Belgique pour le contrôle légal des comptes (que ce soit la norme de 2010 ou la future norme (approuvée par le Conseil supérieur en 2018 mais non encore approuvée par le Ministre fédéral en charge de l'Economie)).
3. Si aucun commissaire n'est en place, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable « externe » effectuera sa mission conformément à la norme PME.
4. Le paragraphe 7 de la norme PME ne permet aux professionnels de définir un autre référentiel applicable, pour autant que celui-ci comporte au moins toutes les exigences égales à la présente norme, QUE lorsqu'il s'agit d'une mission contractuelle (d'assurance raisonnable ou d'examen limité).

Le Conseil supérieur a tenu à s'assurer de la bonne compréhension du champ d'application du projet de norme « PME » avant son approbation. A la suite de la première audition des représentants de l'IRE, un courrier a été adressé à l'IRE afin de s'assurer que la compréhension du Conseil supérieur quant au champ d'application était correcte. Vous voudrez bien trouver en annexe à la présente une copie du courrier adressé à l'IRE en date du 28 novembre 2018 et plus particulièrement le tableau repris en page 4. Le fait qu'aucune réaction ne nous soit parvenue de la part des deux instituts concernés a renforcé le Conseil supérieur dans sa compréhension du champ d'application de la norme « PME ».

En ce qui concerne les missions légales confiées aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes » par des réglementations spécifiques :

1. Le champ d'application de la norme « PME » ne concerne que les missions légales confiées exclusivement aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes ». Les missions confiées aux seuls réviseurs d'entreprises ainsi que les missions confiées aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes » mais également à d'autres catégories de professionnels ne font pas partie du champ d'application de la norme « PME ».
2. La version de la norme « PME » approuvée clarifie l'approche en trois étapes :
 - a) le professionnel vérifie si la disposition légale est reprise à l'annexe 5 ou à l'annexe 6 de la norme « PME » ;
 - b) dans la négative, le professionnel vérifie si la disposition légale utilise les expressions reprises sous le paragraphe 3 de la norme « PME » ;
 - c) dans la négative, le professionnel utilisera son jugement professionnel au vu de l'esprit de la loi.
3. Il est désormais précisé, dans le second alinéa du paragraphe 3, que les annexes 5 et 6 seront complétées périodiquement (sur une base annuelle) et que ces annexes seront transmises pour avis au Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur souhaiterait pouvoir disposer –bien évidemment sous une forme anonymisée– de la liste des missions (autres que les sociétés au sens du Code des sociétés et les ASBL, AISBL et fondations (au sens de la loi de 1921) effectuées par les réviseurs d'entreprises en vertu d'une loi ou d'une réglementation imposant une telle mission à un réviseur d'entreprises (et, le cas échéant, à un autre professionnel) qui ont été transmises au Collège en application de l'article 55 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, par le biais de l'« *Auditors Annual Cartography* ».

La transmission de cette information par le Collège devrait permettre au Conseil supérieur d'étoffer la liste des missions légales effectuées par les réviseurs d'entreprises en vertu d'une disposition légale ou réglementaire autre que le Code des sociétés ou de la loi sur les ASBL et, de la sorte, accélérer le processus de mise à jour des annexes 5 et 6 de la norme « PME ».

En ce qui concerne le référentiel applicable en cas d'attestation d'informations autres que les financières historiques :

1. Au niveau international, la norme ISAE 3000 est d'application.
2. En Belgique, à ce jour, la norme ISAE 3000 n'est pas reconnue (pas d'approbation que ce soit par le Conseil supérieur ou par le Ministre fédéral en charge de l'Economie pour ce qui concerne les réviseurs d'entreprises) et ne peut en aucun cas être utilisée pour une mission légale, à moins que le texte légal ou réglementaire confiant la mission au réviseur d'entreprises ou à l'expert-comptable « externe » ne prévoit expressément l'application de cette norme internationale ISAE 3000.
3. Si une mission contractuelle devait être convenue entre les parties et appliquer la norme ISAE 3000, rien ne peut s'y opposer.

C'est la raison pour laquelle le paragraphe 6 de la norme exclut expressément les missions relatives aux informations autres que les informations financières historiques.

En ce qui concerne le futur CSA :

1. En date du 21 décembre 2018, la réforme du Code des sociétés et des associations n'avait pas de caractère définitif et n'est donc pas intégré dans la norme ayant fait l'objet d'une approbation.
2. Il conviendra, le cas échéant, de revoir la portée de cette norme au vu de la réforme du Code des sociétés et des associations lorsque le CSA aura un caractère définitif.

J'espère que ces différents éléments vous conforteront dans la lecture de la norme « PME » qui a été approuvée par le Conseil supérieur le 21 décembre 2018. Une copie de la présente est adressée au Ministre fédéral en charge de l'Economie, qui examine actuellement le projet de norme pour approbation.

Si vous souhaitez obtenir des informations complémentaires à propos des informations demandées au Collège par le Conseil supérieur, n'hésitez pas à prendre contact avec mes services.

Je vous prie de croire, Madame la Présidente, à l'expression de mes sentiments les meilleurs.

A large, stylized handwritten signature in black ink, featuring a prominent loop at the top and a long, sweeping stroke that extends downwards.

Jean-Marc DELPORTE

Président

Monsieur Thierry DUPONT
Président
de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises
135 /1, Boulevard Emile Jacqmain

1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 28 novembre 2018

Monsieur le Président,

Vous avez adressé un courrier au Conseil supérieur daté du 7 septembre 2018 demandant l'approbation du « *projet de norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales communes auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations* ». Par ailleurs, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a adressé un courrier daté du 27 septembre 2018 demandant l'avis du Conseil supérieur à propos de ce projet de norme commune.

1. Les membres du Conseil supérieur se félicitent de l'initiative prise par les deux instituts en matière normatif. 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 permette de se préparer au mieux au contrôle qualité / à la revue 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 aux deux instituts par la loi, à savoir la loi du 7 décembre 2016 (IRE) et la loi du 22 avril 1999 (IEC).

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 22 avril 2018 et le 22 mai 2018.

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.

En outre, une audition des représentants de votre Institut a été organisée le 26 novembre 2018, conjointement avec une rencontre avec les représentants de l'IEC.

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

4. Le Conseil supérieur constate que le champ d'application du projet de norme commune est composé d'un double volet :

- les missions contractuelles de contrôle dans les PME ou petites associations dans lesquelles il n'y a pas de commissaire ;
- les missions de contrôle dans les PME ou petites associations dans lesquelles il n'y a pas de commissaire assorties d'un rapport confiées légalement aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables « externes ».

Le Conseil supérieur a schématisé la portée du projet de norme soumis pour approbation/avis dans les deux pages suivantes, l'une portant sur les missions contractuelles, l'autre portant sur les missions confiées légalement aux deux catégories de professionnels susmentionnés.

5. De l'avis du Conseil supérieur, le champ d'application de la norme soumise pour approbation/avis pour ce qui concerne les missions contractuelles est une réelle avancée dans la mesure où, à ce jour, ces missions ne sont encadrées par aucune norme professionnelle spécifique. Même s'il s'agit de missions contractuelles, dont la portée est fixée par les parties signataires du contrat, il est utile de disposer de règles minimales à respecter consignées dans une norme professionnelle.

De même, le fait de disposer d'un corps de mesures communes aux différentes missions confiées légalement aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables « externes » est une initiative utile prise par le biais du projet de norme soumis pour approbation/avis. Le Conseil supérieur se félicite dès lors de voir les instituts jouer leur rôle d'initiative en matière normative en la matière.

PROJET DE NORME SOUMIS POUR APPROBATION/AVIS

Contrôle contractuel dans les PME et petites associations

Entreprises soumises au contrôle
légal de leurs comptes

Rapport du commissaire émis
conformément aux normes ISA
telles qu'approuvées en Belgique
(mission d'assurance raisonnable)

Caractère public du
rapport (sauf réglemen-
tations spécifiques) par
le dépôt des comptes
annuels auprès de la
Centrale des bilans de la
BNB

Entreprises non soumises au contrôle légal de leurs comptes (forcément des PME et petites associations)

Souhait de soumettre ses comptes
au CLC sur une base volontaire ?

Oui

Rapport du commissaire émis
conformément aux normes ISA
telles qu'approuvées en Belgique
(mission d'assurance raisonnable)

Caractère public
du rapport
par
le dépôt des comptes
annuels auprès de la
Centrale des bilans de la
BNB

Souhait de soumettre ses comptes
à un contrôle contractuel ?

Oui

Les parties (le mandant (à fixer) et le
mandataire (le professionnel) se
mettent d'accord
sur la portée de la mission et sur le type
de rapport assorti à la mission

Norme PME (ou autre § 6)

Aucun caractère public
du rapport
Il est transmis au
destinataire pour l'usage
prévu dans la lettre de
mission

Aucune obligation
légale

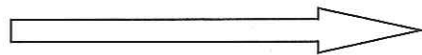
Pas de souhait d'un
contrôle contractuel

Cela n'empêche pas
d'effectuer
d'autres
missions d'assistance
sans pour autant
émettre un
rapport d'assurance

PROJET DE NORME PME SOUMIS POUR APPROBATION/AVIS

**Missions de contrôle confiées légalement
aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes »
dans les PME et petites associations**

Entreprises soumises au contrôle
légal de leurs comptes



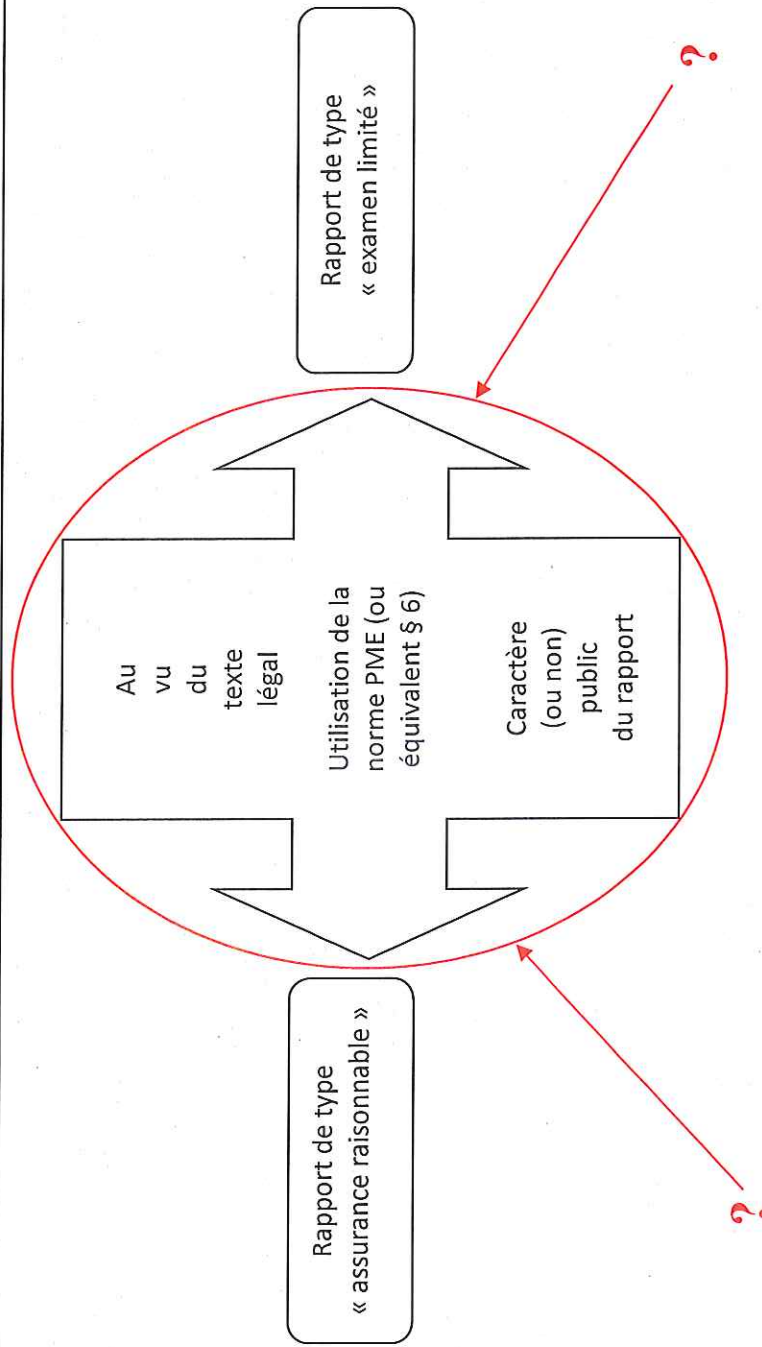
Rapport du commissaire émis
conformément aux normes ISA
telles qu'approuvées en Belgique
(mission d'assurance raisonnable)



Caractère public
(ou non)
du rapport en fonction
de la réglementation

Entreprises non soumises au contrôle légal de leurs comptes (forçément des PME ou petites associations)

Que prévoit la loi confiant la mission de contrôle aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables
« externe » en matière :
1°) de la nature de la mission ?
2°) des normes professionnelles applicables ?
3°) de la publicité du rapport ?



6. Le Conseil supérieur tient cependant à souligner qu'il n'est pas acceptable qu'un texte normatif portant sur des missions confiées par le législateur (qu'il soit fédéral ou non) ne fournisse pas suffisamment de clarté pour permettre au professionnel d'effectuer sa mission légale de manière adéquate.

De l'avis du Conseil supérieur, la sécurité juridique est clairement insuffisante à la lecture du projet de norme soumis pour approbation pour ce qui concerne les missions confiées légalement aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables « externes ».

En effet, pour ces missions, il est laissé à l'appréciation du professionnel si la mission est assortie d'un rapport de type « assurance raisonnable » (chapitre 3 du projet de norme / annexe 3) ou d'un rapport de type « examen limité » (chapitre 4 du projet de norme / annexe 4).

Autant pour les missions contractuelles, le Conseil supérieur comprend que la mission peut être de nature diverse en fonction des éléments fixés contractuellement, autant pour les missions légales, il ne peut être question qu'un professionnel décide de la portée du rapport qui est délivré au terme de la mission. Il convient d'examiner l'esprit de la loi et de déterminer quel est, au cas par cas, la nature de la mission en fonction du nouveau cadre normatif proposé.

7. Dans le courrier qu'il a adressé d'initiative le 2 mai 2018, tant au Président de l'IRE qu'au Président de l'IEC (dont un extrait est repris ci-après), le Conseil supérieur s'inquiétait du manque de clarté dans le projet de norme, à l'époque soumis à la consultation publique :

« Le Conseil supérieur a [...] examiné informellement le projet de norme soumis à la consultation publique / transmis par l'IEC et, sans préjudice de tout commentaire ultérieur, souhaite dès à présent demander une clarification quant à la portée exacte du champ d'application du projet de norme susmentionné.

En effet, outre les missions contractuelles de contrôle dans les PME, le champ d'application du projet de norme porte sur les « missions légales communes auprès des PME » dont la portée échappe quelque peu au Conseil supérieur. Quelques exemples à titre illustratif nous seraient utiles. Par ailleurs, le Conseil supérieur souhaiterait être en mesure de cerner l'ampleur exacte du champ d'application ».

8. De l'avis du Conseil supérieur, le projet de norme transmis pour approbation/avis ne peut être maintenu en l'état dans la mesure où la sécurité juridique n'est pas assurée pour les missions légales partagées.

Il convient de donner une guidance claire en la matière de manière à ce que le professionnel, quel qu'il soit, effectue un travail de même nature pour une mission légale déterminée.

A défaut, cela conduirait à une concurrence incorrecte entre les professionnels concernés, qu'ils relèvent ou non d'un même institut.

9. Dans la mesure où les instituts ne seraient pas en mesure de donner une guidance claire en la matière, le Conseil supérieur suggère de limiter, dans un premier temps, le projet de norme aux missions contractuelles, quitte à revenir ultérieurement avec un élargissement de la norme aux missions légales lorsque le travail d'analyse des missions légales aura été effectué et que le texte puisse donner la sécurité juridique attendue d'une norme professionnelle.

Le Conseil supérieur estime cet élément à ce point fondamental qu'il souhaite analyser toute nouvelle proposition de norme en la matière avant qu'elle puisse être considérée comme définitive.

B. En ce qui concerne le champ d'application du projet norme commune et l'interaction avec les normes professionnelles existantes

10. Il ressort du paragraphe 2 du projet de norme soumis pour approbation/avis que le projet de norme s'applique aux « missions partagées réservées par la loi aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises (ci-après « missions particulières communes »), sauf s'il y a un commissaire² pour autant qu'il n'existe aucune norme particulière pour l'exécution de ces missions ou si la norme particulière qui leur est applicable ne dit rien à ce sujet. »

Dans l'état actuel du cadre normatif, il existe trois normes communes relatives à des missions légales réservées aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables « externes » :

- la norme de 2013 relative au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés ;
- la norme de 2002 relative au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société ;
- la norme de 2002 relative au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée.

Lors de l'audition/rencontre du 26 novembre 2018, les représentants des deux instituts ont :

- d'une part, souligné la nécessité de mettre à jour ces normes, notamment à l'aune de la réforme du Code des sociétés et des associations et
- d'autre part, mentionné que la norme PME est une « norme chapeau » dont certaines parties viennent s'ajouter aux normes existantes lorsque lesdites normes sont muettes sur certains aspects.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de clarifier cet aspect dans le projet de norme soumis pour approbation/avis afin de permettre aux professionnels de bien cerner l'imbrication « temporaire » (dans l'attente de la révision des normes communes) de ces normes.

« ² Par commissaire, on entend le titulaire d'une mission de contrôle légal tel que défini à l'article 16/1 du Code des sociétés ou visée aux articles 17, 37, 53, §5 de la loi de 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes. »

C. En ce qui concerne le champ d'application du projet norme commune et la possibilité d'appliquer des normes équivalentes

11. Il ressort du paragraphe 6 du projet de norme soumis pour approbation/avis que le projet de norme « ne peut porter atteinte à la liberté contractuelle des parties de définir le référentiel applicable, pour autant que celui-ci comporte au moins toutes les exigences égales à la présente norme. »

De l'avis du Conseil supérieur, ce paragraphe est tout à fait acceptable lorsqu'il s'agit de *missions contractuelles* pour lesquelles les parties conviennent des modalités de la mission. Dans un contexte international, on pourrait imaginer qu'une entreprise souhaite que la mission soit effectuée selon un référentiel international (comme celui adopté par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (en abrégé, IAASB)) ou étranger (les US GAAS par exemple).

Par contre, lorsqu'il s'agit de *missions régies par le droit belge*, il n'est pas possible, de l'avis du Conseil supérieur, de substituer une norme professionnelle non reconnue en droit belge.

Par « norme reconnue en droit belge », il convient d'entendre une norme professionnelle ayant été soumise à l'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques et du Ministre fédéral en charge de l'Economie (pour ce qui concerne l'IRE) ou à l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques (pour ce qui concerne l'IEC).

D. En ce qui concerne les mesures en matière d'indépendance du professionnel

12. Des mesures en matière d'indépendance du professionnel sont reprises dans les paragraphes 10 à 23 du projet de norme soumis pour approbation/avis.

De l'avis du Conseil supérieur, les mesures d'indépendance contenues dans les paragraphes 22 et 23, actuellement d'application pour le professionnel, devraient être étendues à son cabinet et à son réseau.

Dans la mesure où ces deux concepts (« cabinet » et « réseau ») sont définis en annexe 1 du projet de norme, la portée de cet élargissement ne nécessiterait pas d'autres modifications du texte normatif proposé.

E. En ce qui concerne les mesures en matière de lettre de mission

13. Le paragraphe 40 du projet de norme soumis pour approbation/avis prévoit que « le professionnel utilisera les exemples de lettre de mission tels que mis à disposition par son institut ou qui, pour le professionnel concerné, sont établis, le cas échéant, par le Roi par arrêté ».

Le Conseil supérieur relève qu'à ce jour l'IEC ne dispose pas encore de modèles de lettre de mission conformes à l'arrêté royal (non encore adopté) et que les réviseurs ne disposent que de modèles de lettres de mission publiés par l'ICCI et non par l'instituts.

Il convient, de l'avis du Conseil supérieur, que les deux instituts se conforment au plus vite à cette mesure contenue dans le projet de norme soumis pour approbation/avis, après concertation entre les deux instituts.

F. En ce qui concerne les mesures en matière de lettre d'affirmation

14. Des mesures en matière de contenu de lettres d'affirmation sont reprises dans les paragraphes 66 et 67 du projet de norme soumis pour approbation/avis.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait que les deux instituts mettent à disposition de leurs membres, après concertation entre les deux instituts, des lettres d'affirmation et que ces modèles tiennent compte du niveau d'« assurance » correspondant à leur mission afin de distinguer clairement les modèles applicables aux missions d'assurance raisonnable et ceux applicables aux missions d'examen limité.

G. En ce qui concerne les mesures en matière de planification de la mission

15. Les paragraphes 68 à 71 (pour ce qui concerne les missions d'assurance raisonnable) et le paragraphe 125 (pour ce qui concerne les missions d'examen limité) du projet de norme soumis pour approbation/avis traitent de mesures en matière de planification de la mission.

16. Le Conseil supérieur relève que les modalités en matière de documentation reprises en partie 2 du projet de norme (paragraphes 42 à 46) ne contiennent pas de mesures en matière de :

- (a) stratégie générale d'audit ;
- (b) programme de travail ; et
- (c) changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements.

Il conviendrait de l'avis du Conseil supérieur d'ajouter ces éléments à la documentation sous la partie 2 du projet de norme (par exemple sous le paragraphe 43).

17. Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que les mesures en matière de planification de la mission n'attirent en aucune manière l'attention du professionnel sur le caractère spécifique de missions non récurrentes, qu'il convient d'appréhender de manière spécifique.

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de compléter le paragraphe 70 du projet de norme soumis pour approbation/avis en ce sens.

H. En ce qui concerne les missions d'examen limité découlant d'un texte légal

18. La quatrième partie du projet de norme soumis pour approbation/avis traite notamment de missions d'examen limité qui découleraient de dispositions légales imposant une telle mission aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes ».

Le Conseil supérieur constate que cette quatrième partie de la norme est très largement inspirée de la norme ISRE 2400 publiée par l'IAASB. Il s'interroge sur l'absence de mesures spécifiques pour les missions découlant d'une obligation légale, contrairement à la norme ISRE 2400 qui y consacre plusieurs paragraphes (§§ 33-35).

Le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de reprendre dans la norme commune PME des mesures spécifiques en cas de missions, assorties d'un rapport de type examen limité, découlant d'une obligation légale afin de sensibiliser les professionnels aux spécificités de telles missions.

I. En ce qui concerne la typologie des rapports des professionnels

19. Il ressort des paragraphes 116 (missions d'assurance raisonnable) et 143 à 145 (missions d'examen limité) que les professionnels émettent, au terme de leur mission, une « opinion/conclusion non modifiée » (sans réserve) ou une « opinion/conclusion modifiée » (avec réserve, négative ou abstention d'opinion/de conclusion).

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que les expressions « modifiées »/« non modifiées », même si elles sont utilisées dans le jargon des normes internationales et sont compréhensibles pour les professionnels, ne sont en aucune manière reconnues en droit belge.

Seuls les rapports assortis d'une opinion/conclusion sans réserve, avec réserve, négative ou l'abstention d'une opinion/conclusion sont connues en droit belge.

Il conviendrait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, soit de supprimer ces références aux opinions/conclusions (non) modifiées, soit de préciser clairement dans la norme que ces termes définis par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (en abrégé, IAASB) ne sont utilisés que pour les besoins de la norme.

J. En ce qui concerne le contenu du rapport – Assurance raisonnable

20. Les membres du Conseil supérieur ont pris connaissance de la proposition de rapport reprise en annexe 3 du projet de norme transmis pour approbation/avis.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient d'être particulièrement attentif à éviter de créer toute confusion avec les rapports publiés par les réviseurs d'entreprises en tant que commissaire.

Il n'est, en effet, pas simple pour un destinataire d'un tel rapport de bien cerner la nature des travaux effectués par le professionnel et le niveau d'assurance corrélé au rapport.

21. Dans cette perspective, les membres du Conseil supérieur ont identifié quatre éléments clé que l'on retrouve/devrait retrouver dans le rapport pour lesquels il convient d'être vigilant :

- quel est l'objet de la mission et son contexte ;
- quel est le destinataire final du rapport ;
- quel est le référentiel employé par le professionnel ;
- quel est le type de rapport émis.

22. De l'avis des membres du Conseil supérieur, les deux derniers points, à savoir le référentiel employé par le professionnel et le type de rapport sont identifiables dans le corps du rapport (pour ce qui concerne le cadre normatif) ou dans son titre (pour ce qui concerne le type de rapport émis).

Par contre, les membres du Conseil supérieur ne sont pas satisfaits pour ce qui concerne les deux autres éléments, à savoir, d'une part, l'objet de la mission et son contexte et, d'autre part, le destinataire final du rapport.

Il conviendrait de l'avis du Conseil supérieur de bien cerner l'objet de la mission (la mission porte-t-elle sur les comptes annuels dans leur ensemble ou sur certains états financiers et, dans ce dernier cas, quel(s) état(s) financier(s)) et son contexte (cadre légal ou projet spécifique en cas de mission contractuelle) mais également le destinataire final du rapport (il est remis à l'organe de gestion comme mentionné dans le titre du rapport mais à qui est-il destiné ?).

Le Conseil supérieur insiste dès lors sur l'adjonction d'un alinéa (par exemple entre le 1^{er} et le 2^{ième} alinéa) qui donnerait la clarté voulue en la matière en clarifiant la portée de la mission contractuelle ou légale et en précisant quel est l'usage qui peut être fait du rapport émis.

Une autre solution pourrait être de joindre la lettre de mission en annexe au rapport.

On relèvera cependant que l'adjonction de la lettre de mission au rapport devrait être prévue dans le projet de norme ou, à défaut, devrait faire l'objet d'un accord entre les parties dans la lettre de mission.

K. En ce qui concerne le contenu du rapport – Examen limité

23. Le Conseil supérieur a pris connaissance de la proposition de rapport reprise en annexe 4 du projet de norme transmis pour approbation/avis.

24. Les membres du Conseil supérieur renvoient pour le contenu de ce rapport aux éléments repris dans les paragraphes 21 et 22 du présent courrier.

En outre, pour ce qui concerne spécifiquement le modèle de rapport émis au terme d'une mission d'examen limité, le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence de la dernière phrase du 3^{ème} alinéa (« *En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion* »).

De l'avis des membres du Conseil supérieur, le 3^{ème} alinéa explique clairement qu'il ne s'agit pas d'une mission d'assurance raisonnable mais bien d'une mission d'examen limité. L'adjonction de la phrase (« *En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion* ») crée une ambiguïté qui nuit à la clarté et à la portée du rapport. Le Conseil supérieur estime dès lors préférable de supprimer cette phrase.

Afin de ne pas retarder le processus d'adoption de la norme commune, une deuxième rencontre a été fixée le 14 décembre 2018 à 11 heures dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur afin d'avoir un échange de vues à propos d'une nouvelle mouture du projet de norme que vous nous aurez transmis au plus tard le 10 décembre.

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