

ABROGÉ

CIRCULAIRE ⁽¹⁾ 2014/02 DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
MB/SQ/IVB/sr

Votre référence
Date
02-09-2014

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne: Spécificités liées à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, concernant la revue de contrôle qualité de la mission, et conséquences sur l'application de la norme ISA 220

1. La norme internationale de contrôle qualité 1 (ci-après « norme ISQC 1 ») est entrée en vigueur au niveau international le 15 juin 2005. En vertu de la norme relative à l'application de l'ISQC 1 en Belgique⁽²⁾, la norme ISQC 1 est entrée en vigueur en Belgique le 8 août 2014 (ci-après « la norme d'application »).

1. Objectifs de la norme ISQC 1

2. La norme ISQC 1 a pour objectif de garantir la qualité de l'audit et exige la mise en place de procédures afin d'assurer également l'indépendance des réviseurs d'entreprises. Ces procédures portent sur la manière dont le cabinet de révision est organisé. Dans ce cadre, la norme prévoit la mise en place d'un système de contrôle qualité notamment pour les missions d'audit des réviseurs d'entreprises et également une obligation de revue de contrôle qualité de certaines missions.

3. Comme mentionné dans la norme d'application (10ème considérant et paragraphe 3), la norme ISQC 1 impose en effet qu'une revue des éléments importants du dossier et du rapport du réviseur d'entreprises soit effectuée

⁽¹⁾ Les circulaires contiennent des aspects déontologiques généraux ne revêtant pas dans le chef des réviseurs d'entreprises un caractère contraignant équivalent à celui d'une norme ou d'une recommandation. Les circulaires peuvent inclure des opinions du Conseil de l'Institut ainsi que des descriptions d'obligations légales, réglementaires ou normatives, pour autant que celles-ci résultent de la déontologie de la profession de réviseur d'entreprises.

⁽²⁾ Norme relative à l'application de l'ISQC 1 en Belgique approuvée le 11 mars 2014 par le Conseil supérieur des Professions économiques et par l'avis du 29 juillet 2014 du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, publié au Moniteur belge du 8 août 2014, conformément à l'article 30, § 1, 3ème alinéa de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007.

par un autre réviseur d'entreprises dans certains cas spécifiques (notamment en cas de mission d'audit d'états financiers des entités cotées ⁽³⁾).

4. Le Conseil de l'IRE souhaite attirer l'attention des confrères sur le fait que cette revue de contrôle qualité de la mission visée par la norme ISQC 1 ne doit pas être confondue avec le contrôle de qualité qui est effectué par l'IRE, ni avec le contrôle qualité du cabinet visé au paragraphe 48 de la norme ISQC 1.
5. Par ailleurs, comme mentionné au quatrième considérant de la norme d'application et comme entendu dans la loi du 22 juillet 1953 (article 2, 3°), les termes de « réviseurs d'entreprises » visés dans la présente circulaire visent tant le réviseur d'entreprises personne physique que le cabinet de révision. Si seule la personne physique est visée, cela sera précisé.

2. Articulation entre la norme ISQC 1 et la norme ISA 220 en ce qui concerne la revue de contrôle qualité de la mission

6. Le lien entre la norme ISQC 1 et l'ISA 220 résulte du paragraphe 2 de la norme ISA 220, prévoyant qu'elle est fondée sur l'hypothèse que le cabinet de révision est soumis à la Norme ISQC 1 ou à des exigences nationales qui sont au moins aussi contraignantes. .
7. La norme ISQC 1 requiert du cabinet de révision qu'il mette en place et maintienne un système interne de contrôle qualité; ces procédures comprennent notamment une revue de contrôle qualité de certaines missions.
8. L'ISA 220 requiert de l'associé responsable de l'exécution de la mission qu'il s'assure qu'une revue de contrôle qualité au niveau de l'exécution de la mission est effectuée pour les missions qui répondent aux critères d'une telle revue.
9. La revue de contrôle qualité de la mission est traitée en détail aux paragraphes 35 à 44 et A41 à A53 de la norme ISQC1, et aux paragraphes 19 à 21 et A23 à A31 de la norme ISA 220.
10. Il convient de noter que les termes de « personne chargée du contrôle qualité de la mission » visées par la norme ISA 220 doivent s'interpréter tels que prévus par la norme belge d'application de l'ISQC 1. En d'autres termes, « la personne chargée du contrôle qualité de la mission » doit être un réviseur d'entreprises.

⁽³⁾ A noter que conformément au 11ème considérant de la norme d'application, il appartiendra aux réviseurs d'entreprises de considérer que cette exigence s'applique également aux clients - entreprises d'intérêt public, dès l'entrée en vigueur du Règlement européen 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission.

3. Spécificités de l'application de la norme ISQC 1 en Belgique

3.1. Nomination et mission du réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission

11. Conformément à la norme d'application (par. 2) :

« Lorsque les réviseurs d'entreprises exerçant à titre individuel ou les petits cabinets de révision qui en raison de leur taille restreinte ne peuvent organiser en interne les revues de contrôle qualité, ceux-ci doivent confier ces revues de contrôle qualité à des réviseurs d'entreprises d'autres structures qui répondent aux critères de qualification de personne chargée du contrôle qualité de la mission édictés au paragraphe 39 de la norme ISQC 1 (à savoir notamment, qui ont l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées). De manière similaire, les missions de revue de contrôle qualité organisées en interne au sein des cabinets de révision de plus grande taille doivent être confiées à des réviseurs d'entreprises du cabinet qui, en dehors de tout lien de subordination, répondent également à ces critères. »

12. Il ressort de ce qui précède que les revues de contrôle qualité doivent être confiées :

- soit à un réviseur d'entreprises (personne physique) du cabinet de révision, ci-après « réviseur d'entreprises interne » ;
- soit à un autre réviseur d'entreprises (personne physique ou cabinet de révision), ci-après « réviseur d'entreprises externe ».

13. En d'autres termes, « la personne chargée du contrôle qualité de la mission » visée par la norme ISQC 1 et par la norme ISA 220 est soit un réviseur d'entreprises interne soit un réviseur d'entreprises externe, répondant aux critères de qualification de personne chargée du contrôle qualité de la mission édictés au paragraphe 39 de la norme ISQC 1, à savoir notamment, qui ont l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées et exerçant cette mission en dehors de tout lien de subordination. Cette dernière condition signifie pour le réviseur d'entreprises qu'il doit exercer ses missions en qualité de prestataire indépendant⁽⁴⁾, à savoir en dehors d'un contrat d'emploi.

14. Le Conseil de l'IRE est d'avis que la nomination du réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission (ci-après « RCQ ») doit être effectuée dès la phase d'évaluation des risques afin de lui permettre de revoir les décisions importantes prises dans toutes les phases de la mission revue. Les cabinets de révision doivent mentionner le nom de cette personne dans la planification de la mission.

⁽⁴⁾ En droit belge, l'existence ou non d'un lien de subordination dans l'exercice d'une profession est ce qui distingue le travailleur salarié (la personne qui s'engage dans un contrat de travail à fournir, contre rémunération, un travail sous l'autorité de l'autre partie au contrat, l'employeur) du travailleur indépendant (la personne physique qui exerce une activité professionnelle en dehors d'un lien d'autorité visé sous a) et qui n'est pas engagée dans les liens d'un statut) (cf. la loi programme (I) du 27 décembre 2006, modifiée par une loi du 25 août 2012, titre XIII (Art. 328 à 343) sur la « Nature des relations de travail »).

15. Lorsqu'elle est confiée à un RCQ externe, il est souhaitable que la mission de revue de contrôle qualité fasse l'objet d'une lettre de mission stipulant notamment que la mission lui est confiée en application de la norme ISQC 1 et de l'ISA 220 et sera effectuée conformément à ces normes, et spécifiant le délai dans lequel la mission doit être exécutée, les limites de la responsabilité civile si la mission faisant l'objet de la revue n'est pas une mission réservée aux réviseurs d'entreprises par ou en vertu de la loi (mission décrite infra au par. 19 d), la rémunération, etc.
16. En ce qui concerne la mise en œuvre de la mission du RCQ, celui-ci peut trouver des exemples de documents utiles dans le manuel de contrôle qualité interne publié sur le site de l'ICCI, qui fournit des check-lists en la matière et notamment un exemple de lettre de mission (*cf.* le chapitre « Responsable du contrôle qualité interne de la mission » et notamment les check-lists « Tableau de planification et de contrôle des revues de contrôle qualité interne d'une mission », « Revue de contrôle qualité interne de la mission » et « Exemple de lettre de mission du réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission »). Le caractère adéquat de l'utilisation de ces documents et de leur appropriation aux particularités de la mission relève du jugement professionnel et de la responsabilité du RCQ et, le cas échéant, du réviseur d'entreprises responsable de la mission.

3.2. Le secret professionnel

17. Le Conseil de l'IRE est d'avis que la revue de contrôle qualité de la mission par un réviseur d'entreprises (le cas échéant, en sa qualité de représentant permanent d'un cabinet de révision) n'entraîne pas de violation du secret professionnel. Le réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission est en effet soumis également au secret professionnel (secret professionnel partagé).

3.3. Responsabilité du réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission

18. Le réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission (ci-après : « RCQ ») est, en fonction des circonstances, susceptible d'encourir une responsabilité tant sur le plan civil, pénal que disciplinaire. Dans ce cadre, il est toutefois important de tenir compte du fait que le RCQ est soumis, tout comme un réviseur d'entreprises, à une obligation de moyen (et non pas de résultat) étant donné que sa mission découle de normes professionnelles qui - par essence - ne doivent pas être considérées comme constituant un code de conduite rigide mais qui laissent au RCQ une certaine marge d'appréciation.

a) Limitation de la responsabilité civile

19. Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de distinguer la responsabilité civile du RCQ pour la revue de contrôle qualité :
 - a) des audits ou examens limités, réservés par la loi aux réviseurs d'entreprises, d'états financiers de sociétés cotées sur un marché

- réglementé conformément à l'article 4 du Code des sociétés ⁽⁵⁾;
- b) des audits ou examens limités, réservés par la loi aux réviseurs d'entreprises, d'états financiers de sociétés cotées sur un marché non réglementé, étant entendu que la norme considère que les termes « *entités cotées* » renvoient, en Belgique, non seulement aux « *sociétés cotées dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de l'article 4 du Code des sociétés mais également aux sociétés cotées sur un marché non réglementé* » ;
 - c) des audits ou examens limités d'états financiers d'autres entités effectués par le réviseur d'entreprises en application de la loi, par exemple en qualité de commissaire ou de réviseur chargé du contrôle de comptes consolidés en vertu de l'article 146 du Code des sociétés, qui, sur la base des critères adoptés par le cabinet de révision conformément au paragraphe 35 (b) de la norme ISQC 1, doivent faire l'objet d'une revue de contrôle qualité de la mission conformément au paragraphe 35 (c) de la norme ISQC 1 ;
 - d) de toutes les autres missions confiées à un réviseur d'entreprises sur une base strictement contractuelle, c'est-à-dire en dehors de toute obligation légale.

20. Pour les missions visées au point 19 a) et b) ci-avant, la revue de contrôle qualité de ces missions est obligatoire en vertu du paragraphe 35 (a) de la norme ISQC 1. Pour les missions visées au point 19 c) ci-avant, la revue de contrôle qualité de la mission n'est obligatoire que si la mission répond aux critères définis par le cabinet de révision pour qu'une telle revue de contrôle qualité de la mission doive être effectuée (paragraphe 35 (b) et (c) de la norme ISQC 1).

21. Comme mentionné dans le neuvième considérant de la norme d'application ⁽⁶⁾, le Conseil est d'avis que, pour ces trois types de missions, la mission de revue de contrôle qualité, visée aux paragraphes 35 (a), (b) et (c) de la norme ISQC 1 et confiée aux réviseurs d'entreprises, est une mission réservée aux réviseurs d'entreprises « *par la loi ou en vertu de celle-ci* » .

22. Il convient également de souligner que la mission de contrôle qualité de la mission fait partie intégrante de la mission d'audit et est donc soumise, à

⁽⁵⁾ Notons que conformément à la norme d'application de l'ISQC 1 en Belgique, les termes « entités cotées » de la norme ISQC 1 doivent s'interpréter au regard du Règlement européen 537/2014 lorsqu'il entrera en vigueur, à savoir également viser toutes les entités d'intérêt public.

⁽⁶⁾ « *Que, vis-à-vis des réviseurs d'entreprises, une norme est une loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire (C. cass. 24 mai 2007) ; qu'il en résulte que le contrôle qualité de la mission est une mission qui est réservée au réviseur d'entreprises par ou en vertu de la loi ; que, par conséquent, le contrôle qualité de la mission fait l'objet d'une responsabilité limitée en vertu de l'article 17 de la loi du 22 juillet 1953 ; que cela se justifie également par le fait qu'aucune inégalité non justifiée ne peut être créée entre la responsabilité du réviseur d'entreprises qui effectue des missions d'audit et d'examen des états financiers et celle de la personne chargée du contrôle qualité de la mission ; qu'il est dans l'intérêt général de veiller à ce que des personnes chargées du contrôle qualité de la mission ayant l'expérience et l'autorité suffisante souhaitent exercer cette mission ; que cela garantit également le fait que la mission reste assurable ; »*

l'égard des tiers, au même plafonnement de responsabilité que celui applicable à la mission faisant l'objet de la revue de contrôle qualité.

23. Par conséquent, en raison de la double considération que la revue de contrôle qualité est réservée aux réviseurs d'entreprises par ou en vertu de la loi et qu'elle fait partie intégrante de la mission d'audit, la responsabilité civile du RCQ est, dans ce cas, limitée par le plafonnement prévu par l'article 17 de la Loi du 22 juillet 1953.
24. Il en résulte que les plafonds visés à l'article 17 de la Loi du 22 juillet 1953 s'appliquent de la manière suivante à la revue de contrôle qualité d'une mission effectuée par un réviseur d'entreprises externe au cabinet de révision:
 - a) concernant l'audit et l'examen limité d'états financiers de sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés, s'agissant d'une mission réservée aux réviseurs par la loi, la responsabilité tant du réviseur responsable de la mission que du RCQ est plafonnée à 12 millions d'euros en vertu de l'art. 17 de la Loi du 22 juillet 1953 ;
 - b) concernant l'audit et l'examen limité d'états financiers de sociétés cotées sur un marché non réglementé (et, lorsque le Règlement européen entrera également en vigueur, également les entités d'intérêts public), s'agissant également d'une mission réservée aux réviseurs par la loi, la responsabilité tant du réviseur responsable de la mission que de du RCQ est plafonnée à 3 millions d'euros en vertu de l'art. 17 de la Loi du 22 juillet 1953 ;
 - c) concernant les audits ou examens limités d'autres entités, dès lors que la mission est confiée par la loi à un réviseur d'entreprises (par exemple en sa qualité de commissaire) et qui sur la base des critères adoptés par le cabinet de révision et visant à déterminer les missions nécessitant une revue de contrôle qualité, ainsi que requis par le paragraphe 35 (b) de la norme ISQC 1, doivent faire l'objet d'une telle revue de contrôle qualité de la mission (paragraphe 35 (c) de la norme ISQC 1), la responsabilité du RCQ est plafonnée à 3 millions d'euros en vertu de l'art. 17 de la Loi du 22 juillet 1953.
25. Dans l'hypothèse visée au point 19 d) ci-avant, bien que ces missions soient susceptibles de devoir parfois faire l'objet d'une revue de contrôle qualité par application des critères adoptés par le cabinet conformément au paragraphe 35 (b) de la norme ISQC 1, la responsabilité qui y est attachée devra être définie, le cas échéant, sur une base contractuelle entre le réviseur d'entreprises en charge de la mission et le RCQ. Le Conseil est d'avis qu'il sera prudent de considérer que les plafonnements prévus par l'article 17 de la Loi du 22 juillet 1953 ne trouvent pas à s'appliquer au RCQ, car ils ne concernent que les missions réservées aux réviseurs d'entreprises « *par la loi ou en vertu de celle-ci* ». Ce sera dès lors l'article 17bis de la Loi du 22 juillet 1953 qui trouvera à s'appliquer, qui stipule que « *les réviseurs d'entreprises sont responsables conformément au droit commun des missions professionnelles autres que celles qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci* ».

26. Le Conseil rappelle toutefois que la liberté contractuelle permet aux parties contractantes de définir le régime de responsabilité à propos de ces missions purement contractuelles et donc de prévoir également une limitation de responsabilité, sans pour autant aboutir à une exonération complète ou exagérée de la responsabilité, ce qui serait contraire à la dignité de la profession de réviseur ⁽⁷⁾.

b) Couverture de la responsabilité

27. Si le réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission est externe au cabinet de révision, le Conseil recommande qu'il vérifie d'une part que sa mission de contrôle qualité est couverte par la police d'assurance du réviseur d'entreprises en charge de la mission révisoriale (le réviseur d'entreprises signataire) et d'autre part que sa responsabilité contractuelle vis-à-vis de ce même réviseur d'entreprises en charge de la mission est couverte par sa propre police d'assurance. Par ailleurs, le Conseil est d'avis que la police d'assurance du RCQ doit couvrir sa responsabilité à concurrence des plafonds mentionnés dans l'article 17 de la Loi du 22 juillet 1953 lorsqu'il a accepté d'exécuter une revue de contrôle qualité relative aux missions renseignées au point 19 a), b) et c) ci-avant.

c) Divergences d'opinion

28. Le paragraphe 22 de la norme ISA 220 et les paragraphes 43, 44 et A53 de la norme ISQC 1 stipulent que le cabinet doit définir des procédures pour traiter et résoudre les divergences d'opinion, notamment entre le réviseur d'entreprises chargé de la mission et le RCQ, et que ces politiques et procédures peuvent inclure la consultation avec un autre professionnel. S'agissant d'une possibilité proposée par la norme ISQC 1 dans un paragraphe des modalités d'application (*cf.* par. A53), le Conseil est d'avis que les principes applicables au RCQ en vertu de la présente circulaire s'appliquent également à cette mission de consultation.

3.4. Indépendance du réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission

29. Le Conseil de l'IRE est d'avis que, s'agissant d'une mission révisoriale, les règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisoriale, à savoir en matière de liens familiaux, d'intérêt financier, d'occupation d'un emploi et/ou d'exercice d'une fonction au sein du cabinet de révision contrôlé et de succession d'un confrère, s'appliquent à la mission de revue de contrôle qualité d'une mission (art. 8 à 14 et 24 de

⁽⁷⁾ M. De Wolf, « Le contrôle des comptes annuels et consolidés : du corset belge à la libéralisation européenne », *Evolutions et perspectives du droit des sociétés* anno 2006, Bruylant, 2006, p. 437 ; P. De Wolf, « Chapitre III : la responsabilité des personnes physiques exerçant en nom propre dans le cadre d'une personne morale » dans *Le Nouveau régime des responsabilités des professions économiques : personnes morales et personnes physiques*, Journée d'études, 30 septembre 2010, p. 39.

l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

30. En ce qui concerne la rotation interne, le Conseil de l'IRE recommande que la rotation réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité de la mission respecte les mêmes règles de rotation que celle applicable à l'associé responsable de la mission, mais ne doit pas nécessairement avoir lieu en même temps que ce dernier.
31. La rémunération du réviseur d'entreprises chargé du contrôle qualité doit être en relation avec les risques et lui permettre d'effectuer sa mission en toute indépendance.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma haute considération.



Daniel KROES