Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
Koninklijk Instituut - Institut royal

PROJET

CIRCULAIRE [1] 2012/xx DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant	Notre référence	Votre référence	Date
sg@ibr-ire.be	DS/SQ/IVB		

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne: **Spécificités liées à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, concernant la revue de contrôle qualité interne (*quality review*)**

La norme internationale de contrôle qualité (ci-après « norme ISQC 1 ») est entrée en vigueur au niveau international le 15 juin 2005. En vertu de la norme d'application du … 2013, la norme ISQC 1 entrera en vigueur en Belgique le…..

1. Remarques préalables

La présente circulaire vise à présenter dans un premier temps les principes de la norme ISQC 1 concernant la revue de contrôle qualité de la mission, la personne chargée du contrôle qualité de la mission et les spécificités applicables aux *Small and Medium Practitioners* (ci-après « SMP »). Dans un deuxième temps seront abordés les spécificités de l'applicaton de la norme ISQC 1 en Belgique.

Le Conseil de l'IRE insiste sur le fait que la revue de contrôle qualité de la mission qui est visée par la norme ISQC 1 ne doit pas être confondue avec le contrôle de qualité qui est effectué par l'IRE.

Il convient également de noter que, pour des raisons propres à l'élaboration du manuel sur le contrôle qualité interne publié sur le site interne de l'ICCI (ci-après « le manuel »), les termes utilisés dans ce manuel sont similaires mais souvent non identiques aux termes de la norme ISQC 1. Ainsi, « la personne chargée du contrôle qualité de la mission » (norme ISQC 1) est dans le manuel

Bld E. Jacqmainlaan 135/1
B-1000 Bruxelles/Brussel
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque:
IBAN: BE 11 0000 0392 3648
BIC: BPOTBEB1

Créé par la loi du 22 juillet 1953
Opgericht bij wet van 22 juli 1953

[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.

«l'associé (ou autre réviseur) responsable du contrôle qualité interne de la mission ». et le « contrôle qualité de la mission » est dans le manuel « le contrôle qualité interne de la mission ».

2. Principes de la norme ISQC 1

2.1. Quant à la mission de revue de contrôle qualité de la mission

En vertu de la norme ISQC 1 (§ 12 (d)), la revue de contrôle qualité de la mission (« *Engagement quality control review* ») consiste en un « *processus mis en place pour évaluer de façon objective, à la date du rapport ou avant, les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport* ».

Une revue de contrôle qualité de la mission est obligatoire pour tous les audits d'états financiers d'entités cotées (§ 35 de la norme ISQC 1). Des critères doivent être établis par le cabinet de révision pour rendre obligatoire, dans certaines conditions, la revue de contrôle qualité pour les autres missions (notamment la nature de la mission, l'identification de situations ou de risques inhabituels).

Conformément à la norme ISQC 1 (§ A44 et A45) :

« A44. *L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut dépendre, entre autres choses, de la complexité de la mission, du fait que l'entité est une entité cotée ou non, et du risque que le rapport puisse ne pas être approprié en la circonstance. La réalisation d'une revue de contrôle qualité d'une mission ne diminue pas les responsabilités de l'associé responsable de la mission.* »

2.2. Quant à la personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission

La personne chargée du contrôle qualité de la mission est définie comme étant un *« associé,* [une] *autre personne au sein du cabinet,* [une] *personne externe qualifiée qui convient, ou* [une] *équipe composée de ces personnes dont aucune d'entre elles ne fait partie de l'équipe affectée à la mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer objectivement les jugements importants exercés par les membres de l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles ils sont parvenus aux fins de la formulation du rapport »* (§12 (e) de la norme ISQC 1).

En vertu de la norme ISQC 1, la personne chargée du contrôle qualité de la mission doit avoir les qualifications techniques requises pour remplir le rôle (y compris l'expérience et l'autorité nécessaires). Il convient que cette personne ait également l'objectivité nécessaire, d'autant plus si elle intervient pour une consultation (en cours de mission) (§ 39 de la norme ISQC 1).

La norme ISQC 1 (§12 (s)) définit également la personne externe qualifiée qui convient. Il s'agit d'une « *personne à l'extérieur du cabinet ayant les compétences et les aptitudes pour* ***agir en tant qu'associé responsable d'une mission,*** *par exemple, un associé d'un autre cabinet, ou un employé (possédant une expérience appropriée) soit d'une instance comptable professionnelle dont les membres peuvent réaliser des audits ou des examens limités d'informations financières historiques ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, soit d'un organisme qui fournit des services de contrôle qualité pertinents* ».

Le cabinet de révision doit prévoir le remplacement de la personne chargée du contrôle qualité des missions dans les situations où son objectivité peut être compromise (§ 41 de la norme ISQC 1).

En ce qui concerne l'objectivité de cette personne, la norme ISQC 1 (§ A49) prévoit les modalités d'application suivantes :

- lorsque c'est possible, cette personne n'est pas choisie par l'associé responsable de la mission ;
- cette personne ne participe pas à la mission durant la période de la revue ;
- elle ne prend pas de décision à la place de l'équipe affectée à la mission ; et
- elle n'est pas soumise à d'autres considérations qui compromettraient son objectivité.

Il est en outre précisé que l'achèvement de la revue de contrôle qualité d'une mission doit avoir lieu avant la date du rapport (§ 36 de la norme ISQC 1).

2.3. Spécificités de l'application de la norme ISQC 1 aux SMP (revue de contrôle qualité, consultation et surveillance)

Pour la revue de contrôle qualité de la mission, les réviseurs d'entreprises exerçant à titre individuel ou les SMP pourront s'adresser à un confrère d'un autre cabinet (§ A50 de la norme ISQC 1). La norme ISQC 1 prévoit également la possibilité de s'adresser à une personne externe qualifiée mais la norme relative à l'application de l'ISQC 1 en Belgique exclut cette possibilité.

Il se peut qu'il ne soit pas possible que l'associé responsable de la mission ne soit pas impliqué dans le choix de la personne chargée du contrôle qualité de la mission. La personne choisie devra en tout cas répondre aux critères de qualification prévus aux § 39 à 41 de la norme ISQC 1, à savoir, les qualifications techniques requises et l'objectivité nécessaire (§ A50). Cette revue a lieu avant la date du rapport (même si la documentation qui y est liée peut être fournie après).

Pour la consultation, le SMP peut tirer profit des services de conseils fournis par d'autres cabinets. Il doit en tout cas tenir compte de la compétence et des aptitudes des tiers extérieurs (§ A40 de la norme ISQC 1). La consultation a lieu en cours de mission.

Enfin, en ce qui concerne la surveillance des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet (qui se passe donc indépendamment d'une mission et vise à inspecter des missions individuelles préalablement sélectionnées), le SMP peut confier cette mission à la personne qui est chargée du contrôle qualité de la mission ou à la personne qui est responsable de la conception et de la mise en place des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet (§ A68 de la norme ISQC 1).

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

3.1. La personne chargée du contrôle qualité de la mission

3.1.1. « Cabinet ou personne externe qualifiée »

Conformément à la norme relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, la personne chargée du contrôle qualité de la mission peut être un membre du cabinet ou un associé d'un autre cabinet.

Le Conseil considère dès lors que la personne chargée du contrôle qualité de la mission peut être un réviseur d'entreprises (personne physique) du cabinet de révision ou d'un autre cabinet de révision ou une personne qui est un contrôleur légal des comptes habilité par les Etats membres à procéder à un contrôle légal des comptes conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil[(2)].

Le Conseil estime que lorsqu'un SMP ou un réviseur d'entreprises exerçant à titre individuel fait appel à un autre cabinet de révision, ce dernier doit avoir les compétences et les capacités d'agir en tant qu'associé responsable de la mission et répondre aux critères définis par la norme ISQC 1 (§ 39 à 41) à savoir, les qualifications techniques requises et l'objectivité nécessaire.

3.1.2. Nomination et mission

La nomination de la personne chargée du contrôle qualité de la mission doit être effectuée à un moment qui permette de respecter tous les délais légaux. Les cabinets de révision doivent mentionner le nom de cette personne et, le cas échéant, de son remplaçant, dans le planning de la mission.

Pour fixer l'étendue de la mission de la personne chargée du contrôle qualité de la mission, le Conseil de l'IRE recommande aux cabinets de révision d'établir une lettre de mission (voir modèle ci-joint) ou une convention écrite.

Le cabinet de révision contrôlé accepte d'emblée le droit de la personne chargée du contrôle qualité de la mission de contacter à tout moment son prédécesseur.

(2) JO L 157 du 9.6.2006, p. 87.

En ce qui concerne la mise en oeuvre de la mission de la personne chargée du contrôle qualité, il est conseillé d'utiliser le manuel qui fournit des check-lists en la matière (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 » et « Revue de contrôle qualité interne de la mission » du manuel).

3.1.3. Circonstance où le recours à un cabinet de révision externe est obligatoire

Un SMP ou un réviseur d'entreprises exerçant à titre individuel doit faire appel à une personne externe au cabinet de révision qui sera chargée d'effectuer la revue de contrôle qualité de ses missions, lorsqu'il répond négativement à au moins une des deux questions suivantes :

1. La revue de contrôle qualité de mes dossiers peut-elle être effectuée par une personne qui ne participe pas à la mission durant la période de la revue ?
2. La revue de contrôle qualité de mes dossiers peut-elle être effectuée par une personne qui a l'expérience et l'autorité suffisante et appropriée ?

Conformément au paragraphe 2 de la norme relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, par « expérience appropriée », il faut entendre une personne qui a suffisamment d'expérience dans le secteur, les règles comptables, *etc.*, du dossier à revoir.

Dans le cadre de l'accès par un réviseur d'entreprises issu d'un autre cabinet de révision, à la documentation propre d'un dossier concret d'audit dans le cadre d'une revue de contrôle qualité de la mission ou d'une consultation tel que requis par la norme ISQC 1, le Conseil souhaite clarifier les points suivants :

- Y-a-t-il violation du secret professionnel ?
- Quelle est la responsabilité de la personne chargée du contrôle qualité de la mission ?
- Quel est le statut de cette personne (indépendance) ?

3.2. Le secret professionnel

Le Conseil de l'IRE est d'avis que[3] :

a. Le contrôle qualité interne (la revue des dossiers) d'un cabinet de révision par un associé de ce cabinet ou d'un autre cabinet de révision ne constitue pas une violation du secret professionnel, malgré le fait que le cabinet ou un autre associé ait été nommé pour la mission de contrôle.

[3] Ceci correspond à la position antérieure du Conseil formulée dans : IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 87-89.

b. Dans l'état actuel de la législation, le secret professionnel du réviseur d'entreprises n'empêche pas le contrôle qualité de la mission par des contrôleurs étrangers[4] qui, sur base de l'article 139 du Code des sociétés, pourraient avoir reçu à cet effet une mission d'un réviseur d'entreprises belge.

3.3. Responsabilité de la personne chargée du contrôle qualité de la mission

Le Conseil de l'IRE est d'avis que la mission de revue de contrôle qualité de la mission peut être qualifiée de mission réservée aux réviseurs d'entreprises en vertu de la loi au sens de l'article 17 de la loi coordonnée de 1953 dès lors que la norme ISQC 1 clarifiée est entrée en vigueur en Belgique[5]. Par conséquent, cette mission rentre dans le cadre de la police d'assurance responsabilité civile souscrite par l'Institut des Réviseurs d'entreprises (responsabilité limitée pour les missions dans le prolongement naturel du mandat de commissaire). Dès lors, les plafonds de 3 et 12 millions s'appliquent à la revue de contrôle qualité d'une mission effectuée par un (associé d'un) cabinet de révision externe.

Le Conseil de l'IRE est en outre d'avis que, par analogie avec ce qui a été fait pour les contrôleurs de qualité dans le cadre du contrôle de qualité effectué par l'IRE, la responsabilité du responsable du contrôle qualité interne de la mission est limitée, sauf lorsque celui-ci commet une faute grave.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que si un cabinet de révision contrôlé a contracté une police d'assurance autre que celle de l'IRE, il doit vérifier que celle-ci couvre effectivement la revue de contrôle qualité.

Le cabinet de révision externe qui effectue la revue de contrôle qualité de la mission pour un cabinet de révision est assuré par la police d'assurance de ce cabinet de révision. En effet, la responsabilité de cette mission de revue est celle du cabinet de révision et par conséquent, le réviseur d'entreprise pour cette activité tombe sous l'assurance du mandat.

Le cabinet de révision contrôlé devra mentionner à sa compagnie d'assurance les réviseurs d'entreprises et collaborateurs (externes) qui sont couverts et cette mention devrait être reprise dans l'annexe de la police. Le cabinet de révision devra également prévoir de mentionner un remplaçant.

Le cabinet de révision qui effectue la revue est également couvert par sa propre police d'assurance en ce qui concerne sa relation contractuelle avec le cabinet de révision auprès duquel il effectue la revue.

---

[4] Il s'agira principalement de contrôleurs légaux des comptes habilités par les Etats membres à procéder à un contrôle légal des comptes conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil.

[5] *Cf.* Cass. 24 mai 2007, *Pas.*, I, 988; *J.L.M.B., 2008, 4*, err. *J.L.M.B*, 2008, *RW*, 2009-10, p. 1: Les normes (générales) de contrôle qui sont approuvées par l'Institut des Réviseurs d'entreprises, sont des lois au sens de l'art. 608 Code judiciaire. Cette mission n'est pas nécessairement une mission révisorale au sens de l'article 2 de la loi coordonnée de 1953.

89

3.4. Indépendance de la personne chargée du contrôle qualité de la mission

Le Conseil de l'IRE est d'avis que, s'agissant d'une mission révisorale, les règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisorale, 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 contrôlé et de succession d'un confrère, s'appliquent à la mission de revue de contrôle qualité d'une mission qui est effectuée par un autre cabinet de révision (art. 8 à 14 et 24 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

En ce qui concerne la rotation, le Conseil de l'IRE est d'avis que la rotation du responsable du contrôle qualité interne de la mission doit avoir lieu tous les 6 ans, mais pas nécessairement en même temps que l'associé responsable de la mission.

En outre, le Conseil de l'IRE est d'avis que cette mission doit être rémunérée, quand il s'agit d'une revue externe par un cabinet de révision.

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

Michel DE WOLF

Annexe : Exemple de lettre de mission