

PROJET DE NORME COMPLÉMENTAIRE (REVISEE EN 2018) AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT (ISA) APPLICABLES EN BELGIQUE – LE RAPPORT DU COMMISSAIRE DANS LE CADRE D'UN CONTROLE LEGAL DES COMPTES ANNUELS (CONSOLIDES) ET AUTRES ASPECTS RELATIFS A LA MISSION DU COMMISSAIRE.

Analyse des commentaires reçus dans le cadre de la consultation publique organisée par l'IRE et position de l'IRE

1. Contexte

- 1.1. La consultation publique – conformément à l'article 31 de la loi du 7 décembre portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – relative à ce projet de norme s'est tenue du 5 février 2018 au 5 mars 2018.
- 1.2. L'IRE a reçu 7 réactions : d'une partie prenante, d'une part, et de 6 cabinets de révision représentant les associés et les collaborateurs, d'autre part. Le texte intégral des réactions est publié sur le site internet de l'IRE, sauf demande contraire.
- 1.3. Le point 2 du présent document contient une analyse du commentaire de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseil fiscaux (IEC) et la position du Conseil de l'IRE.
- 1.4. Le point 3 du présent document contient les commentaires qui ne sont pas liés à des paragraphes spécifiques du projet de norme ou aux modèles de rapport et qui concernent des aspects généraux.
- 1.5. Le cas échéant, le Conseil de l'IRE a, suite aux commentaires liés à des paragraphes spécifiques du projet de norme ou aux modèles de rapport, adapté le projet de norme.
- 1.6. Le projet de norme modifié a été approuvé, conjointement avec le présent document, par le Conseil de l'IRE le 23 mars 2018. Le Conseil a constaté que la procédure appropriée avait été suivie et qu'il n'était donc pas nécessaire de réorganiser une consultation publique.

2. Position du Conseil de l'IRE sur les commentaires exprimés par l'IEC dans le cadre de la consultation publique

- 2.1. Le Conseil de l'IRE déplore que l'IEC utilise la procédure de consultation publique comme forum pour critiquer les normes ISA.
- 2.2. Le Conseil de l'IRE rappelle qu'en vertu de l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016, il est le seul compétent pour formuler les normes visant les réviseurs d'entreprises. L'approbation par le CSPE et par le ministre de l'Économie vient après la décision du Conseil de l'IRE d'adopter ou non une norme. Le Conseil de l'IRE formulera toujours des normes dans l'intérêt public et dans un souci de suivre les évolutions du cadre

international, en privilégiant la qualité des normes. La loi prévoit à chaque fois l'organisation d'une consultation publique pour permettre à chacun de faire entendre sa voix.

La loi n'oblige cependant nullement l'IRE à consulter des tiers *avant* de lancer une consultation publique.

- 2.3. Les commentaires exprimés par l'IEC dans son courrier du 2 mars 2018 peuvent être subdivisés en deux parties :
- a) une lettre d'accompagnement dans laquelle deux paragraphes spécifiques et un considérant lié au projet de norme complémentaire (révisée en 2018) sont abordés ;
 - b) une note jointe en annexe à la lettre d'accompagnement, comportant des questions et remarques de nature générale concernant l'application des normes ISA ; l'IEC a ajouté que cette note ne devait faire l'objet d'une réponse détaillée de la part du Conseil de l'IRE que si les questions posées dans la lettre d'accompagnement faisaient l'objet d'une réponse positive.

Questions soulevées dans la lettre d'accompagnement de l'IEC du 2 mars 2018

- 2.4. **L'IEC** demande d'introduire à nouveau le considérant 9, ainsi que les paragraphes 3 et A3 de l'actuelle norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique, coordonnée le 14 décembre 2016. Selon l'IEC, ceci clarifierait la relation entre le projet de norme complémentaire (révisée en 2018) et le projet de norme commune relative au contrôle contractuel des PME (en cours de consultation publique) et les normes communes existantes concernant les missions particulières.

- 2.5. **Position du Conseil de l'IRE :** Le Conseil de l'IRE n'est pas d'accord. Le champ d'application du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) est suffisamment clair. Le titre de la norme indique déjà qu'il s'agit du rapport du *commissaire* dans le cadre du contrôle légal et de certains aspects liés au mandat du *commissaire*. Le paragraphe 1 du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) vise clairement les rapports émis conformément aux articles 144 et 148 C. Soc. – en d'autres termes, les missions relevant de la compétence *exclusive* des réviseurs d'entreprises.

Le paragraphe 2 stipule clairement que les paragraphes du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) applicables à *la première partie* du rapport (intitulée « Rapport sur l'audit des comptes annuels (consolidés) ») doivent également être appliqués au rapport émis par le réviseur d'entreprises auquel un contrôle est confié *exclusivement* par ou en vertu d'une loi ou d'une réglementation. Ce paragraphe est important, étant donné que la cohérence dans les rapports d'audit favorise la crédibilité et qu'il est essentiel de pouvoir reconnaître plus facilement les audits exécutés conformément aux normes ISA.

- 2.6. Le Conseil de l'IRE stipule également que certaines des normes visées dans l'actuelle norme complémentaire concernent des **missions particulières exclusives**¹ (par ex. apports en nature). Elles relèvent de la *compétence exclusive* de l'IRE, à propos de laquelle le CSPE et le ministre doivent se prononcer.
- 2.7. Le Conseil de l'IRE rappelle que la norme complémentaire vise uniquement les rapports émis conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés – et en particulier dans le cadre du contrôle légal tel que défini par l'article 16/1 du Code des sociétés et réservé exclusivement au réviseur d'entreprises (en sa qualité ou non de commissaire) – ou dans le cadre de missions d'audit exclusivement confiées au réviseur d'entreprises.

Les champs d'application du projet de norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA et de la présente norme complémentaire (révisée en 2018) doivent dès lors être parfaitement harmonisés. Le Conseil de l'IRE constate que c'est le cas.

- 2.8. Par conséquent, le Conseil de l'IRE ne marque pas son accord avec la réintroduction du considérant et des paragraphes cités par l'IEC.

Questions et remarques soulevées dans la note jointe à la lettre d'accompagnement de l'IEC du 2 mars 2018

- 2.9. Étant donné que la majeure partie des commentaires exprimés par l'IEC ne font que répéter ce qui a déjà été dit dans le cadre de la consultation publique relative au projet de norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA, ces commentaires sont traités comme suit :
- En premier lieu, les constatations générales du Conseil de l'IRE sont abordées ;
 - Ensuite, les remarques qui sont nouvelles sont reprises et une réponse leur est apportée ;
 - Pour finir, sont traitées les remarques identiques à ce que l'IEC a déjà écrit par le passé.

A. Constatations générales du Conseil de l'IRE

1) Première constatation générale :

- 2.10. Dans son courrier du 2 mars 2018, l'IEC reprend la majeure partie des remarques exprimées lors de la consultation publique concernant le projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.

¹ Le terme « missions particulières exclusives » désigne les missions confiées par la loi ou la réglementation exclusivement aux réviseurs d'entreprises.

Le Conseil de l'IRE fait remarquer que l'application des normes ISA ne faisait pas l'objet du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.). Le Conseil de l'IRE constate que l'IEC en a également conscience, car ce dernier stipule ce qui suit dans la lettre d'accompagnement : « *Indien het ontwerp van bijkomende norm in bovenstaande zin aangepast wordt, hoeft het IBR geen gedetailleerd antwoord meer te formuleren op de nota in de bijlage, doch kan een algemene replek hierop volstaan, in de mate dat zulks nog noodzakelijk zou zijn gelet op de gedane aanpassingen.* ».

- 2.11. Le Conseil de l'IRE rappelle que le projet de norme complémentaire (révisée en 2018) ne vise **nullement** l'introduction d'un nouveau cadre normatif. Ce n'était déjà pas le cas dans le cadre du projet de norme (révisée en 2018) concernant l'application en Belgique des normes ISA (« norme ISA » (révisée en 2018)), comme déjà soulevé dans la réponse du Conseil de l'IRE aux commentaires de l'IEC lors de la consultation publique concernant le projet susmentionné de la « norme ISA » (révisée en 2018), et ce ne l'est pas plus aujourd'hui dans le cadre de la norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.). Le Conseil de l'IRE fait donc référence au point 2 de la réponse du Conseil de l'IRE du 23 mars 2018 ([voir www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be), ci-après dénommée « Position de l'IRE du 23 mars 2018 »).

2) Deuxième constatation générale :

- 2.12. Le courrier du 2 mars 2018 de l'IEC a été rédigé en dépit du fait que l'IEC, dans son deuxième courrier du 25 janvier 2018 rédigé dans le contexte de la consultation publique sur le projet de norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA (la « norme ISA »), spécifiait ce qui suit : « *qu'il me soit permis de te rappeler que notre objectif n'est pas de remettre en question ou de critiquer le travail de qualité exercé par les réviseurs dans les PME, lorsqu'ils appliquent les normes ISA en tant que commissaire.* ». Et aussi : « *En ce qui concerne les grandes entreprises (...) si l'IRE souhaite imposer les normes ISA à ses membres pour non seulement le contrôle légal des comptes annuels, mais également pour toutes les missions spéciales, nous le comprenons.* ».
- 2.13. Dans son premier courrier datant également du 25 janvier 2018 et dans le même contexte, l'IEC clarifie même les choses : « (...) *l'IEC ne souhaite pas s'immiscer dans l'adoption des normes que l'IRE a l'intention d'imposer à ses membres pour l'exercice de leurs activités de commissaire et de toute activité exclusivement réservée aux commissaires.* ». (soulignement ajouté)
- 2.14. **Le Conseil de l'IRE** estime que ces points de vue sont en totale contradiction avec la critique de l'IEC exprimée dans le cadre de la consultation publique relative à une norme qui, comme son titre le mentionne déjà clairement, vise uniquement les rapports
- a) émis par le commissaire conformément à l'article 144 C. Soc. et par le réviseur d'entreprises désigné conformément à l'article 148 C. Soc. ;

- b) émis dans le cadre de missions d’audit assorties de la publication d’un rapport visé aux articles 144/148 C. Soc. ;
- c) émis à la suite de missions d’audit qui, par ou en vertu de la loi, sont exclusivement confiées à un réviseur d’entreprises.

2.15. Le titre complet de la norme est le suivant : « Norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d’un contrôle légal des comptes annuels (consolidés) et autres aspects relatifs à la mission du commissaire ». (soulignement ajouté) Le Conseil de l’IRE décide que l’abréviation soit adaptée comme suit : « Norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.) ».

B. Nouvelles remarques de l’IEC par rapport à la réaction émise dans le cadre de la consultation publique relative au projet de norme (révisée en 2018) relative à l’application en Belgique des normes ISA

Remarque de l’IEC : Le champ d’application de la norme complémentaire est plus vaste que le contrôle légal

- a) *La norme complémentaire doit également être appliquée en cas de missions de fusions ou de scission ou lors de la dissolution de sociétés*

Position du Conseil de l’IRE :

2.16. Il est essentiel pour le Conseil de l’IRE de veiller à avoir un cadre normatif cohérent et qui soutient la qualité et la crédibilité des informations financières historiques auditées. Il est en effet de l’intérêt public que les audits d’informations financières historiques soient de bonne qualité. Les utilisateurs de ces informations financières historiques doivent pouvoir avoir la même confiance dans le jugement exprimé et par conséquent dans le rapport émis par le réviseur d’entreprises, en sa qualité ou non de commissaire. La comparabilité des rapports émis y contribue clairement.

2.17. Le champ d’application du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) ne vise en aucun cas les missions particulières communes. Le Conseil de l’IRE fait référence à aux points 2.5. à 2.8.

2.18. Le Conseil de l’IRE n’adhère dès lors pas à l’argumentation de l’IEC.

- b) *Même dans le cas d’apport en nature et de quasi-apport, la norme complémentaire doit être appliquée*

Position du Conseil de l’IRE :

2.19. Il s’agit ici de missions particulières exclusives. Elles relèvent de la *compétence exclusive* de l’IRE, à propos de laquelle le CSPE et le ministre doivent se prononcer.

Pour le reste, le Conseil de l'IRE fait référence à ce qui a déjà été dit, et souhaite plus particulièrement mettre à nouveau l'accent sur les points A, 2.10. et 2.16.

Remarque de l'IEC : Les circulaires 2015/04 et 2016/03 peuvent-elles servir de base légale à l'extension du champ d'application des normes ISA/ISRE à des missions autres que le contrôle légal des comptes annuels ?

Position du Conseil de l'IRE :

- 2.20. Cette question ne fait pas l'objet de la consultation publique étant donné que les circulaires ne doivent pas être soumises à une consultation publique. L'article 31, §7 de la loi du 7 décembre 2016 prévoit clairement ceci : « L'Institut développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession, sous la forme d'avis ou de communications.

L'Institut transmet les avis ou communications au Conseil supérieur.

S'il constate une incompatibilité entre ces avis ou communications et une loi, un arrêté, une norme ou une recommandation, ou si la nature de ces avis ou communications est de type normatif, le Conseil supérieur invite l'Institut à y remédier, et s'il n'y est pas satisfait dans le délai qu'il fixe, procède à la publication de sa propre prise de position. » (soulignement ajouté)

- 2.21. Les circulaires citées par l'IEC étaient une interprétation de la norme existante du 10 novembre 2009 à la lumière des normes particulières existantes, et ont été utilisées pour la publication de 2 notes techniques (acompte sur dividende et modification de l'objet social, à savoir 2 missions particulières exclusives).
- 2.22. La modification introduite par la loi du 7 décembre 2016 suite à laquelle l'IRE n'est plus compétent pour la publication de circulaires ne signifie nullement qu'elles cessent d'avoir une valeur juridique.
- 2.23. En tant que corporation professionnelle de droit public, l'IRE est une autorité administrative au sens de l'art. 14 de la loi sur le Conseil d'État, et ses décisions peuvent être annulées par le Conseil d'État. (A. Mast, J. Dujardin, M. Van Damme et J. Vande Lanotte, *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Malines, Kluwer, 2006, p. 122, n° 103)

Dans un arrêt du 9 juillet 2002, le Conseil d'État a décidé ceci : « *L'abrogation d'une loi qui constitue le fondement juridique d'un arrêté ne le prive pas de sa validité tant que celui-ci n'est pas abrogé ou modifié de manière expresse ou tacite, à la condition que cet arrêté ne soit pas incompatible avec d'autres dispositions de niveau supérieur.* » (C.E. Santini, n° 108.981, 9 juillet 2002, <http://www.raadvst-consetat.be/arr.php?nr=108981&l=fr>)

L'arrêt du Conseil d'État peut être appliqué par analogie aux circulaires de 2015 et 2016 adoptées sur la base de l'article 30, § 5 de la loi du 22 juillet 1953, abrogé le 31 décembre 2016 par l'article 144, § 1, premier alinéa de la loi du 7 décembre 2016.

2.24. Le Conseil de l'IRE n'adhère dès lors pas à l'argumentation de l'IEC.

C. Remarques de l'IEC qui sont identiques (et assorties ou non d'un argumentaire détaillé) à celles formulées dans le cadre de la consultation publique relative au projet de norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA (ci-après la « norme ISA ») (révisée en 2018)

Remarque de l'IEC : les modifications ultérieures des normes ISA/ISRE peuvent-elles être automatiquement déclarées d'application par le biais de la présente norme ?

Position du Conseil de l'IRE :

2.25. Le Conseil de l'IRE estime que l'utilisation des termes « présente norme » constitue une erreur matérielle, étant donné qu'il s'agit d'un copier-coller de la réaction exprimée par l'IEC lors de la consultation publique relative au projet de « norme ISA » (révisée en 2018).

Étant donné que cela ne fait pas l'objet du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.) et que la remarque de l'IEC n'est pas pertinente ici, le Conseil de l'IRE fait référence à la position de l'IRE du 23 mars 2018, et en particulier aux points 3.1.19-3.1.20.

Remarque de l'IEC : les normes ISA/ISRE peuvent-elles être désignées en tant que normes supplétives ?

Position du Conseil de l'IRE :

2.26. Le Conseil de l'IRE estime qu'il s'agit une fois encore d'un copier-coller de la réaction exprimée par l'IEC lors de la consultation publique relative au projet de « norme ISA » (révisée en 2018).

Étant donné que cela ne fait pas l'objet du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.) et que la remarque de l'IEC n'est pas pertinente ici, le Conseil de l'IRE fait référence à la position de l'IRE du 23 mars 2018, et en particulier aux points 3.1.21 à 3.1.23 inclus.

Remarque de l'IEC : le champ d'application des normes ISA peut-il être élargi à des missions autres que le contrôle légal et/ou serait-ce opportun ?

2.27. En complément du courrier du 25 janvier 2018 (rédigé dans le cadre de la consultation publique à propos du projet de « norme ISA » (révisée en 2018)), l'IEC fait référence

dans son courrier du 2 mars rédigé dans le cadre de l'actuelle consultation publique au §6 de la norme complémentaire (révisée en 2018) qui définit la notion de « contrôle légal » en faisant référence à l'article 16/1 C. Soc., et la notion de « contrôle » en faisant référence au « contrôle d'états financiers » tel que défini dans les normes ISA.

Selon l'IEC, ce point est confirmé dans la littérature de D. SCHOCKAERT (2011 et 2014) et la publication TAA relative au rapport du commissaire de 2013 rédigée par J. VANDERNOOT, D. SCHOCKAERT et I. VANBEVEREN.

Position du Conseil de l'IRE :

- 2.28. Le Conseil de l'IRE a pris connaissance de la littérature citée par l'IEC et n'en tire pas les mêmes conclusions que l'IEC (à savoir que les normes ISA s'appliquent uniquement au contrôle légal). Sur la page référencée, seule la date d'entrée en vigueur de la norme du 10 novembre 2009 est citée, et il est stipulé que la norme complémentaire (!) vise le rapport du commissaire établi conformément aux articles 144 et 148 C. Soc.
- 2.29. Le Conseil de l'IRE estime en outre que les références à la littérature susmentionnée par l'IEC sont désuètes et ne sont plus pertinentes dans la mesure où cette littérature repose sur les normes ISA telles qu'elles existaient en 2008 (et sur la norme belge relative à l'application des ISA en Belgique du 10 novembre 2009). Il n'est dans ce cas nullement tenu compte des modifications apportées depuis lors aux ISA, ni du cadre sociétal modifié, des attentes des parties prenantes (en ce qui concerne tout particulièrement le niveau de transparence) et de l'intérêt public.

Pour le reste, le Conseil de l'IRE fait référence aux points 3.1.14 à 3.1.16 inclus de la position de l'IRE du 23 mars 2018.

Remarque de l'IEC : a-t-on examiné le rapport bénéfices/coûts d'un élargissement du champ d'application des ISA du contrôle légal des comptes annuels à d'autres missions ?

Position du Conseil de l'IRE :

- 2.30. Le Conseil de l'IRE estime qu'il s'agit une fois encore en grande partie d'un copier-coller de la réaction exprimée par l'IEC lors de la consultation publique relative au projet de « norme ISA » (révisée en 2018).

Étant donné que cela ne fait pas l'objet du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.), et que la remarque de l'IEC n'est pas pertinente ici, le Conseil de l'IRE fait référence à la position de l'IRE du 23 mars 2018, et en particulier aux points 3.1.17 et 3.1.18.

Remarque de l'IEC : les normes ISA sont-elles proportionnées lorsqu'elles doivent être appliquées à de petites entités ?

- 2.31. En complément du courrier du 25 janvier 2018 (rédigé dans le cadre de la consultation publique à propos du projet de « norme ISA » (révisée en 2018)), l'IEC fait référence

dans son courrier du 2 mars 2018 rédigé dans le cadre de l'actuelle consultation publique à l'hypothèse de Monsieur Henri OLIVIER (ancien secrétaire général de la FEE) et à celle de Monsieur Philippe LAMBRECHT (FEB), datant toutes deux de 2010.

Position du Conseil de l'IRE :

- 2.32. Le Conseil de l'IRE estime qu'il s'agit une fois encore en grande partie d'un copier-coller de la réaction exprimée par l'IEC lors de la consultation publique relative au projet de « norme ISA » (révisée en 2018).
- 2.33. Étant donné que cela ne fait pas l'objet du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.) et que la remarque de l'IEC n'est pas pertinente ici, le Conseil de l'IRE fait référence à la position de l'IRE du 23 mars 2018, et en particulier aux points 3.1.5 à 3.1.7 inclus.
- 2.34. Comme déjà indiqué sous le point 2.29 ci-avant, le Conseil de l'IRE estime en outre que les références à la littérature susmentionnée par l'IEC sont désuètes et ne sont plus pertinentes dans la mesure où cette littérature repose sur les normes ISA telles qu'elles existaient en 2008 (et sur la norme belge relative à l'application des ISA en Belgique du 10 novembre 2009). Il n'est dans ce cas nullement tenu compte des modifications apportées depuis lors aux normes ISA, et donc ni du cadre sociétal modifié, des attentes des parties prenantes (en ce qui concerne tout particulièrement le niveau de transparence) et de l'intérêt public.
- 2.35. Pour le reste, il est fait référence à la position susmentionnée de l'IRE du 23 mars 2018. Le Conseil de l'IRE n'adhère donc pas à l'argumentation de l'IEC.

Remarque de l'IEC : les normes ISA sont-elles généralement admises sur le plan international au sens de l'article 26, 3, a) de la directive sur l'audit ?

- 2.36. En complément du courrier du 25 janvier 2018 (rédigé dans le cadre de la consultation publique à propos du projet de « norme ISA » (révisée en 2018)), l'IEC fait référence dans son courrier du 2 mars rédigé dans le cadre de l'actuelle consultation publique :
- aux réponses de l'IEC et d'Accountancy Europe au Monitoring Group de l'IFAC ;
 - à la réaction de Freddy Caluwaerts (CBCR) formulée dans le cadre de la consultation publique sur la norme complémentaire organisée en 2012 demandant un texte concis similaire à la *Practice Note 26* du Royaume-Uni ou à la Norme d'exercice professionnel 910 du Conseil national des commissaires aux comptes français ;
 - à la littérature (désuète) de D. KROES (2009), Ph. LAMBRECHT (2010), C. LAUREYS (2010), P. VAN IMPE (2010), I. DE BEELDE (2010), H. OLIVIER (2010) et M. WILLEKENS (2010).

L'IEC fait en fin référence au courrier du ministre Kris PEETERS du 31 juillet 2017.

Position du Conseil de l'IRE :

- 2.37. Le Conseil de l'IRE estime qu'il s'agit une fois encore en large mesure d'un copier-coller de la réaction exprimée par l'IEC lors de la consultation publique relative au projet de « norme ISA » (révisée en 2018).
- 2.38. Étant donné que cela ne fait pas l'objet du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.) et que la remarque de l'IEC n'est pas pertinente ici, le Conseil de l'IRE fait référence au point de vue de l'IRE du 23 mars 2018, et en particulier aux points 3.1.8 à 3.1.10 inclus.
- 2.39. Le conseil de l'IRE rappelle que le courrier du CBCR a fait l'objet d'une réaction sous la forme notamment de la circulaire 2013/05² et du développement de plusieurs outils, comme le Pack Petites Entités-Kleine Entiteiten, par ailleurs élaboré en collaboration avec le Conseil national des commissaires aux comptes français. Le Conseil de l'IRE a entre-temps également publié une note technique intitulée « Synthèse de la démarche d'audit dans des entités non complexes » (14 décembre 2017, https://www.ibr-ire.be/fr/publications/series_actuelles/notes-techniques/Pages/Note-technique-synthese-de-la-demarche-daudit-dans-des-entites-non-complexes.aspx).
- Si des inquiétudes ont été exprimées dans la littérature citée, la pratique y a dans l'intervalle apporté une réponse. Le Conseil constate que l'IEC n'en tient pas compte.
- 2.40. Comme déjà indiqué sous les points 2.29 et 2.34 ci-avant, le Conseil de l'IRE estime en outre que les références à la littérature susmentionnée par l'IEC sont désuètes et ne sont plus pertinentes dans la mesure où cette littérature repose sur les normes ISA telles qu'elles existaient en 2008 (et sur la norme belge relative à l'application des ISA en Belgique du 10 novembre 2009). Il n'est dans ce cas nullement tenu compte des modifications apportées depuis lors aux normes ISA, et donc ni du cadre sociétal modifié, des attentes des parties prenantes (en ce qui concerne tout particulièrement le niveau de transparence) et de l'intérêt public.
- 2.41. Le Conseil de l'IRE constate en outre que l'IEC ne reflète pas correctement la demande du ministre Kris Peeters formulée dans son courrier adressé aux deux instituts en date du 31 juillet 2017. Il n'a en effet **pas** été demandé à l'IEC et à l'IRE d'établir un projet de norme de contrôle commune de « PME, petites asbl, aisbl et fondations », mais uniquement de « PME ». Le ministre n'a en outre **pas** stipulé que ce projet devait avoir trait à des « missions d'assurance ayant pour but d'offrir un certain degré de certitude à propos de la fiabilité d'informations financières historiques ». Il a précisé que cette norme visait uniquement le « contrôle contractuel des comptes annuels des PME et les missions de contrôle légal qui peuvent être exercées par les membres des deux instituts », les mandats de commissaire étant exclus du champ d'application de cette norme.

² [Circulaire de l'IRE 2013/05, Application des ISA proportionnellement à la taille et à la complexité de l'entité \(« scalability » des ISA\).](#)

- 2.42. Pour le reste, il est fait référence à la position susmentionnée de l'IRE du 23 mars 2018. Le Conseil de l'IRE n'adhère dès lors pas à l'argumentation de l'IEC.

Remarque de l'IEC : les normes ISA ont-elles été élaborées suivant des procédures, une supervision publique et une transparence appropriées au sens de l'article 26, 3, a) de la directive sur l'audit ?

- 2.43. En complément du courrier du 25 janvier 2018 (rédigé dans le cadre de la consultation publique à propos du projet de « norme ISA » (révisée en 2018)), l'IEC fait référence dans son courrier du 2 mars 2018 rédigé dans le cadre de l'actuelle consultation publique à la littérature relative à l'adoption des normes ISA au niveau européen.

Position du Conseil de l'IRE :

- 2.44. Le Conseil de l'IRE estime qu'il s'agit une fois encore d'un copier-coller de la réaction exprimée par l'IEC lors de la consultation publique relative au projet de « norme ISA » (révisée en 2018).

Étant donné que cela ne fait pas l'objet du projet de norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.) et que la remarque de l'IEC n'est pas pertinente ici, le Conseil de l'IRE fait référence à la position de l'IRE du 23 mars 2018, et en particulier aux points 3.1.11 à 3.1.13 inclus.

3. Réponses aux commentaires reçus de cabinets de révision de portée générale et position du Conseil de l'IRE

Concernant le cadre de référence applicable : aujourd'hui, les normes ISA telles qu'applicables en Belgique demeurent le seul cadre de référence.

Position du Conseil de l'IRE :

- 3.1.1. Le Conseil de l'IRE est d'accord avec le commentaire.
- 3.1.2. Toutefois, en vertu du paragraphe 3 de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique³ (qui demeure en vigueur tant que la norme la modifiant, dont la procédure est en cours, n'a pas été approuvée⁴), le Conseil de l'IRE est d'avis que les réviseurs d'entreprises peuvent utiliser leur meilleur jugement professionnel pour décider d'appliquer anticipativement la norme ISA nouvelle (norme

³ En vertu de ce paragraphe 3, « Dans la mesure où l'adaptation au contexte belge des normes ISA ou de leurs modifications ultérieures ne fait pas l'objet de normes belges (norme complémentaire et/ou annexes explicatives aux normes ISA) au moment où ces normes ou ces modifications doivent être appliquées à l'audit d'états financiers, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette adaptation. ».

⁴ Il s'agit du projet de norme modifiant la norme de 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, qui a été soumis à consultation publique du 21 décembre 2017 au 25 janvier 2018. Il doit encore être approuvé par le Conseil de l'IRE, et soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre de l'Economie.

ISA 701) et les normes ISA révisées⁵. A ce moment, il conviendra de biffer la mention « telles qu'applicables en Belgique » du modèle de rapport.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que cette décision devrait être justifiée dans le dossier du réviseur d'entreprises (une justification standard peut être prévue pour tous les dossiers), puisqu'il s'agit d'une décision prise par application du jugement professionnel.

- 3.1.3. Si, à l'heure actuelle, le réviseur d'entreprises décide quand-même d'appliquer les normes ISA clarifiées, il indiquera dans son rapport que le contrôle a été effectué conformément aux normes ISA « telles qu'applicables en Belgique ».

Concernant le cadre de référence applicable : quelle position le collège ou l'inspecteur adoptera-t-il pour les normes ISA appliquées (revues ou non) et pour le rapport appliqué ? L'IRE devra communiquer un cadre de référence univoque au Collège.

Position du Conseil de l'IRE :

- 3.1.4. Le Conseil de l'IRE comprend l'inquiétude du répondant mais ne peut bien évidemment pas se prononcer à la place du Collège. Le Conseil a cependant pris toutes les mesures nécessaires afin d'informer totalement le Collège à propos de cette période transitoire, afin qu'il puisse en être tenu compte lors des contrôles qualité.

- 3.1.5. Comme mentionné au point 3.1.2 ci-dessus, en vertu du paragraphe 3 de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, en vigueur actuellement, le Conseil de l'IRE est d'avis que les réviseurs d'entreprises peuvent utiliser leur meilleur jugement professionnel pour décider d'appliquer anticipativement la norme ISA nouvelle (norme ISA 701) et les normes ISA révisées⁶. Dans ce cas, il conviendra de biffer la mention « telles qu'applicables en Belgique » (cf. point 3.1.3.) et de le justifier dans le dossier du réviseur d'entreprises (une justification standard peut être prévue pour tous les dossiers), puisqu'il s'agit d'une décision prise par application du jugement professionnel.

Concernant le cadre de référence applicable : quelle sera la position du réviseur d'entreprises qui doit se défendre lors d'une plainte (pourquoi a-t-il appliqué ou non les normes ISA révisées) ? L'IRE peut-il donner des instructions claires ?

Position du Conseil de l'IRE :

- 3.1.6. Le Conseil de l'IRE fait référence à l'avis 2017/06⁷, dans lequel les réviseurs d'entreprises ont été informés de la situation concernant la procédure d'approbation de

⁵ Il s'agit principalement des normes ISA (Révisées) 260, 315, 570, 610, 700, 705, 706 et 720.

⁶ Il s'agit principalement des normes ISA (Révisées) 260, 315, 570, 610, 700, 705, 706 et 720.

⁷ [Avis 2017/06 : Projet de norme relative à l'application des ISA \(nouvelles et révisées\) en Belgique – état des lieux et retrait de l'avis 2017/03](#) (6 octobre 2017).

la « norme ISA » (révisée en 2018). Le Conseil y stipule également clairement que tant que, à l'issue de la procédure d'approbation visée, aucune nouvelle norme relative à l'application en Belgique des normes ISA ne sera approuvée, la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique restera d'application.

3.1.7. En ce qui concerne la norme complémentaire, cet avis prévoit: « *Le Conseil souhaite attirer l'attention des confrères sur le fait que la version actuellement en vigueur de la norme complémentaire (norme de 2013, modifiée en 2016 et approuvée par le ministre en mars 2017) ne contient pas de dispositions permettant d'appliquer la loi du 7 décembre 2016 et le Règlement d'audit européen. (...) Étant donné que le processus normatif relatif à ce projet de norme est suspendu, ce projet n'a pas force de norme pour le moment. Toutefois, il contient des indications utiles à la mise en pratique des nouvelles obligations légales et réglementaires qui s'appliquent au rapport du commissaire sur les comptes annuels (consolidés).* ».

3.1.8. Par ailleurs, le Conseil de l'IRE renvoie également les réviseurs d'entreprises vers le paragraphe 3 de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, en vigueur actuellement, et l'utilisation de leur meilleur jugement professionnel pour l'application anticipative de la norme ISA nouvelle (norme ISA 701) et des normes ISA révisées. Comme mentionné ci-dessus, le Conseil de l'IRE est d'avis que cette décision devrait être justifiée dans le dossier du réviseur d'entreprises (une justification standard peut être prévue pour tous les dossiers), puisqu'il s'agit d'une décision prise par application du jugement professionnel.

Concernant le cadre de référence applicable : les normes ISA révisées sont-elles reprises comme cadre de référence dans le modèle de police de l'assurance responsabilité professionnelle ?

Position du Conseil de l'IRE :

3.1.9. Le Conseil de l'IRE est d'avis que la réponse à cette question ne relève pas de la responsabilité de l'IRE. Il est renvoyé à l'avis 2017/06 mentionné ci-dessus, dans lequel le Conseil a émis un point de vue clair concernant l'application du cadre de référence.

3.1.10. Le Conseil de l'IRE est par ailleurs d'avis que le réviseur d'entreprises ne pourra pas être accusé d'appliquer un cadre de référence plus strict que celui qui existait auparavant. Encore une fois, le Conseil de l'IRE renvoie vers le paragraphe 3 de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, en vigueur actuellement, et à l'utilisation de leur meilleur jugement professionnel pour l'application anticipative de la norme ISA nouvelle (norme ISA 701) et des normes ISA révisées.

Concernant le cadre de référence applicable : 2 types de déclarations circuleront et des parties prenantes pourraient se demander pourquoi l'une est utilisée dans un cas et l'autre dans un autre cas.

Position du Conseil de l'IRE :

3.1.11. Le Conseil de l'IRE déplore une situation qu'il n'a pas créée.

Le Conseil de l'IRE estime cependant que seul un type de rapport sera émis si tous les réviseurs d'entreprises appliquent l'avis 2017/06.

Concernant le cadre de référence applicable : il semble difficile de déjà faire référence dans le rapport à une norme complémentaire (révisée en 2018) alors que nous ne savons en principe pas encore vraiment à quoi nous faisons référence étant donné que la norme peut encore évoluer.

Position du Conseil de l'IRE :

3.1.12. Le Conseil de l'IRE confirme en effet que les modèles de rapport publiés sur le site internet de l'ICCI sont ceux annexés au projet de norme complémentaire qui se réfèrent en effet à la « norme belge complémentaire **(révisée en 2018)** aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique ». Toutefois, étant donné que la révision de la norme complémentaire est à l'heure actuelle encore en projet, le Conseil est d'avis qu'il convient dès lors de biffer les termes « (révisée en 2018) » dans les rapports émis avant l'entrée en vigueur de la norme complémentaire (révisée en 2018) qui fait l'objet du présent document.

3.1.13. Le Conseil de l'IRE proposera à l'ICCI de le clarifier sur son site internet.

Le modèle est-il suffisamment compréhensible pour un lecteur disposant de connaissances économiques ? Les constructions de phrase peuvent-elles être comprises au niveau rédactionnel par une personne maîtrisant la langue ?

Position du Conseil de l'IRE :

3.1.14. Le Conseil de l'IRE rappelle que les nouveaux modèles de rapport sont basés sur les normes ISA (la nouvelle et les révisées), telles qu'elles ont été traduites par l'IRE en collaboration avec la *Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants* (NBA), le Conseil national des commissaires aux comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC) français. Ces traductions sont disponibles sur le site Web de l'IRE (https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/ISA-nouvelle-et-revisees/Pages/Default.aspx).

- 3.1.15. Lors de la consultation publique, l'IRE a cependant constaté que plusieurs corrections textuelles devaient être apportées aux modèles de rapport joints au projet de norme complémentaire (révisée en 2018) (rapport art. 144/148 C. Soc.). Ces corrections ont été apportées et dans l'intervalle également publiées par l'ICCI afin de soutenir au maximum les réviseurs d'entreprises. Il en sera fait de même avec les modèles de rapport tels que modifiés par le Conseil de l'IRE après la consultation publique.
- 3.1.16. Le Conseil de l'IRE rappelle également que les modifications des normes ISA ont été instaurées précisément pour accroître la transparence et la qualité des rapports de l'auditeur. Il y a été procédé à l'issue de différentes études et consultations, répondant à la demande formulée dans ces études résultant de l'intérêt public et des attentes des parties prenantes.
