

**PROJET DE NORME MODIFIANT LA NORME DU 10 NOVEMBRE 2009 RELATIVE À L'APPLICATION
DES NORMES ISA EN BELGIQUE**

**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 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – relative à ce projet de norme s'est tenue du 21 décembre 2017 au 25 janvier 2018.

1.2. L'IRE a reçu trois réactions : de deux parties prenantes, d'une part, et d'un cabinet de révision représentant les associés et les collaborateurs, d'autre part. Le texte intégral des réactions sera publié sur le site internet de l'IRE, sauf demande contraire. L'une des trois réactions reçues (CTIF-CFI) consistait en un simple accusé de réception. Les deux autres réactions concernaient, d'une part, la définition d'« entité cotée » dans le contexte de la norme ISA 701 (Points clés de l'audit) (réaction émise par EY) et, d'autre part, l'application des normes ISA à des missions autres que le contrôle légal (réaction émise par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux). Avant toute chose, le Conseil de l'IRE tient à préciser que l'application des normes ISA aux missions de contrôle légal, tel que défini à l'article 16/1 C. soc., a été confirmée par les commentateurs, mais qu'ils ont demandé à obtenir plusieurs éclaircissements. Ces éclaircissements ont trait, d'une part, à la relation entre les normes ISA et les législations et réglementations européennes et belges, et d'autre part, à l'application des normes ISA aux missions de contrôle contractuel auprès des PME¹ (donc hors du cadre du contrôle légal). Ils insistent notamment sur l'importance du fait que les champs d'application de cette norme et du projet de norme commune relative au contrôle contractuel des PME et aux missions légales communes auprès des PME – actuellement en cours de consultation publique après son élaboration en concertation avec l'IEC – ne soient pas contradictoires.

1.3. Le point 3 de la présente note présente un aperçu des commentaires reçus, ainsi qu'une évaluation et une argumentation par le Conseil de l'IRE, accompagnées d'une proposition de modification du projet de norme, le cas échéant.

1.4. Le projet de norme modifié a été approuvé, conjointement à la présente note, 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.

¹ La même question est posée à propos des missions légales communes menées auprès des PME.

2. L'importance des normes ISA dans le contrôle des états financiers, en particulier dans les PME

- 2.1. Le Conseil de l'IRE déplore que l'IEC utilise la procédure de consultation publique comme forum pour critiquer les normes ISA. Le projet de norme soumis à consultation publique ne vise pas à introduire un nouveau cadre normatif, mais uniquement à actualiser une norme adoptée il y a 9 ans.
- 2.2. Le Conseil de l'IRE tient à souligner qu'il est dans l'intérêt public de disposer d'un cadre normatif pour toutes les missions de contrôle réalisées par un réviseur d'entreprises, qu'elles soient légales ou non et quelle que soit la taille de l'entité concernée. **En vertu de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, les réviseurs d'entreprises appliquent déjà les normes ISA à toutes leurs missions de contrôle depuis 2014**, et ce, indépendamment de la taille de l'entité contrôlée. Les entreprises belges et, de manière plus générale, l'économie belge ont en effet tout intérêt à ce que l'on puisse répondre en permanence aux attentes nationales et internationales. Il ne faut pas oublier que les PME jouent un rôle important sur le plan international et que les contrôles doivent pouvoir être comparés à tout moment avec ceux auxquels sont soumis les autres acteurs du marché international.
- 2.3. Le contrôle des états financiers (audit), y compris ceux des PME, reste une mission hautement technique, qui exige une formation approfondie, tout comme le respect de dispositions déontologiques strictes², l'utilisation d'une méthodologie professionnelle et le contrôle du respect de ces dispositions. L'argument selon lequel les normes ISA ne peuvent pas être appliquées au contrôle des PME et constitueraient un fardeau disproportionné pour ces entreprises est fondamentalement erroné. Les cabinets ont adapté leur méthodologie aux normes ISA depuis 2014 et les contrôles de toutes les entités s'effectuent aujourd'hui conformément à ces normes internationales d'audit, sans qu'on ait constaté d'augmentation des coûts pour les entités, en particulier pour les PME, qui n'ont d'ailleurs jamais émis de critique à cet égard. De nombreuses entités ont également manifesté leur intérêt à l'égard de la méthodologie des normes ISA.
- 2.4. Pour les professionnels disposant d'une connaissance suffisante des normes ISA et pour la société à contrôler, il existe de nombreuses possibilités de proportionnalité ou d'application correcte de règles particulières (par exemple : l'impact des résultats de l'analyse des risques, du contrôle interne, du caractère significatif, ou encore les règles pour la détermination des échantillons). En collaboration avec le Centre d'information du révisorat d'entreprises (ICCI), l'IRE a élaboré plusieurs outils dont les réviseurs d'entreprises peuvent s'inspirer pour l'application proportionnée des normes ISA en fonction de l'ampleur et de la complexité de l'entité contrôlée, dans le but de réaliser un contrôle efficace et pertinent à un prix maîtrisé. Le Conseil de l'IRE a ainsi récemment publié une

² Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

note technique intitulée « Synthèse de la démarche d'audit dans des entités non complexes »³.

- 2.5. L'application proportionnée des normes est par ailleurs ancrée dans la directive européenne sur l'audit et dans la loi du 7 décembre 2016 elle-même, notamment à l'article 31, §5 de cette loi, qui ne se limite pas au contrôle légal, mais traite de toutes les missions révisorales.
- 2.6. Dans l'intérêt des entités contrôlées et de l'économie, et compte tenu de l'injonction du ministre de l'Économie concernant le projet de norme relative à l'application des normes ISA et de sa demande d'élaborer en concertation avec l'IEC une norme commune relative au contrôle contractuel des PME et aux missions légales communes auprès des PME, le Conseil de l'IRE a veillé à faire concorder le champ d'application des deux projets normatifs.
- 2.7. 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 des 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 l'organisation d'une consultation publique pour permettre à tout un chacun de faire entendre sa voix.
- 2.8. Au point 3 ci-dessous, le Conseil de l'IRE répond à chacun des commentaires reçus.
- 2.9. Le Conseil de l'IRE pense par ailleurs que le titre de la norme ne devrait plus contenir « (révisée en 2017) », mais bien « (révisée en 2018) ».

³ Communication IRE 2017/13, <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/communications/Pages/Communication-2017-13.aspx>.

3. Sur le fond : analyse des commentaires reçus et position du Conseil de l'IRE en réponse à ceux-ci

3.1. Commentaire de l'IEC : éclaircissements relatifs à l'application des normes ISA en Belgique

- 3.1.1. Dans un premier courrier du 25 janvier 2018, l'IEC a formulé plusieurs remarques et questions qui sont abordées une par une ci-dessous. L'IRE a ensuite reçu, à la même date, un deuxième courrier contenant des éclaircissements sur le premier courrier.
- 3.1.2. Vous trouverez ci-après les remarques émises par l'IEC, ainsi que la position du Conseil de l'IRE adoptée par rapport à celles-ci.

Remarque de l'IEC à propos du considérant 4 : les normes ISA visées par le projet de norme et celles visées par la directive européenne sur l'audit ne sont pas les mêmes.

Position du Conseil de l'IRE :

- 3.1.3. Le Règlement (UE) n° 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, et la transposition de la Directive 2014/56/UE du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés se réfèrent aux normes ISA adoptées par l'IAASB et ont habilité la Commission européenne à adopter, par voie d'actes délégués, les normes ISA en ce qui concerne les pratiques d'audit, l'indépendance et les contrôles qualité internes des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit aux fins de l'application de ces normes au sein de l'Union européenne. Par conséquent, et comme exposé au considérant 4 du projet de norme, ces normes ISA sont identiques, dans la mesure où la Commission européenne ne les a pas encore adoptées à l'échelon européen (et où il n'y a donc pas d'écart entre les normes ISA au niveau européen). Les normes ISA visées par la réforme européenne de l'audit et celles visées par le projet de norme concordent donc bien.
- 3.1.4. Le Conseil de l'IRE n'adhère dès lors pas à l'argumentation de l'IEC et décide donc de ne pas adapter le considérant 4.

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

Position du Conseil de l'IRE :

- 3.1.5. La consultation publique n'avait pas pour objet de déterminer si les petites entités devaient être soumises à un audit. Le Conseil de l'IRE tient tout de même à réagir à la critique émise par l'IEC.
- 3.1.6. Le Conseil de l'IRE constate que la communication de la Commission européenne de 2007, à laquelle renvoie l'IEC, concerne les obligations en matière de comptabilité en vigueur à l'époque. Cette communication ne renvoie à aucun moment aux règles d'exécution du contrôle, ni aux normes ISA. Par ailleurs, l'IAASB a respecté le principe « *think small first* » en posant chaque fois des questions spécifiques à ce sujet pendant la période de l'« *Exposure Draft* ». Dès lors, il est erroné d'en déduire que la communication de la Commission européenne de 2007 concerne les normes ISA actuelles.

Il en va de même pour la directive comptable du 26 juin 2013, qui expose que le contrôle légal peut entraîner des charges administratives excessives, et pour la résolution de 2008 auxquelles renvoie l'IEC. Ici aussi, la question qui se pose est toujours de savoir si les PME doivent être soumises à un contrôle légal et non quelles normes doivent s'appliquer à ce contrôle (légal).

Rien ne permet d'en déduire que le législateur européen est convaincu qu'un contrôle légal allant de pair avec l'application des normes ISA fait peser des charges disproportionnées sur les petites entreprises et excessives sur les microentreprises. Cette relation n'est jamais exposée dans les textes européens cités par l'IEC. En outre, le Conseil de l'IRE fait remarquer que de plus en plus de pays décident de (continuer à) soumettre également les petites entités à un audit (cf. la Suède et l'Italie, où les seuils d'audit ont été sensiblement abaissés pour limiter le risque de faillite).

Par ailleurs, la Belgique applique depuis 2014 les normes ISA aux contrôles de milliers de petites entités, y compris les PME, les ASBL, les fondations, le secteur public, les rapports aux conseils d'entreprises, et en cas d'apports en nature. L'application des normes ISA, en remplacement des normes générales de révision, n'a en rien conduit à une augmentation des charges administrative et économique, ni des honoraires pour les entreprises, qui n'ont émis aucune plainte à ce sujet. Aucune étude en la matière ne le confirme non plus.

- 3.1.7. Le Conseil de l'IRE n'adhère donc pas à la position de l'IEC selon laquelle les normes ISA ne peuvent pas être appliquées de manière proportionnée.

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 ?

Position du Conseil de l'IRE :

- 3.1.8. Le Conseil de l'IRE tient à rappeler en premier lieu que c'est à la Commission européenne qu'il incombe de répondre à la question de savoir si les normes ISA sont conformes à l'article 26, 3, a) de la directive sur l'audit. Cette question ne fait donc pas l'objet de la consultation publique. Le Conseil souhaite tout de même y réagir.
- 3.1.9. Tout d'abord, le Conseil de l'IRE renvoie au Livre vert publié par la Commission européenne en 2010 et intitulé « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise », dont la section 2.2. « Normes internationales d'audit (normes ISA) » expose ce qui suit : *« La Commission constate qu'en réponse à sa consultation de 2009, les parties prenantes se sont globalement exprimées en faveur de l'adoption des normes ISA au niveau de l'UE. Les participants à la consultation ont estimé que des normes communes, sous la forme de normes ISA clarifiées et de norme ISQC, contribueraient à harmoniser les audits et à améliorer leur qualité, ce qui, à son tour, améliorerait la qualité et la crédibilité des états financiers. Selon certains participants à la consultation, il serait utile que les normes ISA fassent l'objet d'adaptations supplémentaires afin de mieux tenir compte des PME et des PMC. »*

L'IEC avance qu'il existe une contestation internationale quant à l'applicabilité universelle des normes ISA. Il fait notamment référence au sujet lancé par la Nordic Federation of Public Accountants, la Nordic SASE.

Le Conseil de l'IRE est en effet conscient des débats qui ont lieu au niveau mondial sur la question de savoir comment mieux adapter les normes ISA aux petites entités moins complexes. Le Conseil de l'IRE attache une grande importance à la problématique des petites entités moins complexes et a déjà élaboré plusieurs outils dans le passé pour y répondre. À ce propos, l'IRE a d'ailleurs encore récemment rédigé une note technique intitulée « Synthèse de la démarche d'audit dans des entités non complexes »⁴.

Plusieurs propositions ont été présentées, notamment lors de la *IAASB/CNCC SMP Working Conference Paris* citée par l'IEC, qui s'est tenue les 26 et 27 janvier 2017 et à laquelle l'IRE a également participé. Depuis lors, l'IAASB a intégré ce point dans sa stratégie et examine actuellement les différentes options. L'IRE suit naturellement ces développements de près.

Le Conseil de l'IRE constate toutefois que l'IEC ne cite que des exemples issus de Scandinavie, du Danemark et de France. Or le projet de la Nordic SASE a suscité énormément de réactions négatives, notamment de la part de l'IAASB même, à tel point

⁴ Communication IRE 2017/13, <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/communications/Pages/Communication-2017-13.aspx>.

que cette norme n'a toujours pas été approuvée après 3 ans (!). La situation en France mérite également d'être nuancée. Il convient de noter que le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) a imposé les normes ISA pour l'exécution d'une mission de contrôle par les experts-comptables.⁵ Le CSOEC a d'ailleurs élaboré une norme pour l'application des normes ISA dans le cas des petites entités. Elle part du principe que les normes ISA doivent être connues et appliquées. Cette norme a été approuvée par un arrêté ministériel du 13 mars 2017. Les commissaires aux comptes français, de leur côté, ne doivent pas officiellement appliquer les normes ISA. Il faut savoir par contre qu'ils doivent appliquer les normes d'exercice professionnel (NEP), qui reprennent toutes les exigences des normes ISA. Comme en témoigne le site Web du Conseil National des Commissaires aux Comptes (CNCC) : « *Les normes d'audit sont aujourd'hui issues du référentiel international d'audit élaboré par l'International Federation of Accountants (IFAC), une association dont les membres sont des organisations professionnelles de comptables.* ».⁶ Ces NEP ont été homologuées par le Haut Conseil au Commissariat aux Comptes (H3C) et publiées au Journal officiel, ce qui leur donne force de loi.

3.1.10. Le Conseil de l'IRE n'adhère donc 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 ?

Position du Conseil de l'IRE :

3.1.11. Le Conseil de l'IRE tient à nouveau à rappeler en premier lieu que c'est à la Commission européenne qu'il incombe de répondre à la question de savoir si les normes ISA sont conformes à l'article 26, 3, a) de la directive sur l'audit. Cette question ne fait donc pas l'objet de la consultation publique. Le Conseil souhaite tout de même y réagir.

3.1.12. Toute norme adoptée par l'IAASB est soumise à consultation publique (*exposure draft*). Tout le monde peut y réagir, ce que l'IRE a systématiquement fait jusqu'ici. En outre, un représentant du *Public Interest Oversight Board* (PIOB), un organe indépendant de l'IFAC qui assure le suivi du processus d'approbation, assiste à chaque réunion de l'IAASB. Dans ce cadre, le PIOB doit chaque fois confirmer que l'intérêt public (*public interest*) a été suffisamment pris en compte. Il est exact que le *Monitoring Group*⁷

⁵ Il est possible de lire ce qui suit sur le site Web du CSOEC : « *Selon l'arrêté du 20 septembre 2011, l'ensemble des normes internationales d'audit, dites normes ISA, sont applicables en France par les experts-comptables, à compter du 1^{er} juillet 2012. Un certain nombre de normes renvoie à des paragraphes de l'ISQC1 (norme internationale de maîtrise de la qualité). La NPMQ (Norme Professionnelle de Maîtrise de la Qualité) du référentiel de l'OEC a repris les dispositions de l'ISQC1 en respectant les numéros de paragraphe attribués.* » <http://www.experts-comptables.fr/votre-expert-comptable-et-vous/normes/norme-professionnelle-applicable-la-mission-daudit-detats-financiers/norme-professionnelle-applicable-la-mission-daudit-detats-financiers---2572>.

⁶ <https://www.cncc.fr/la-reglementation.html>.

⁷ Le *Monitoring Group* a été créé en 2005 par l'*International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), le *Basel Committee on Banking Supervision* (BCBS), la Commission européenne (CE), le *Financial Stability*

vérifie comment renforcer la *governance* et la surveillance de l'élaboration des normes. Cela ne signifie toutefois pas qu'il n'existe pas de procédures appropriées soumises à une supervision publique. L'efficacité de la procédure d'approbation des normes internationales pourrait être améliorée, mais c'est une décision qui doit se prendre au niveau international.

Le débat sur la question de savoir si les normes ISA pourraient être adoptées dans l'ensemble de l'UE reste vif. Ici aussi, nous renvoyons au Livre vert publié en 2010 par la Commission européenne : « *Les normes ISA clarifiées ont été adoptées par une majorité d'États membres ou sont sur le point de l'être, et elles sont également mises en œuvre par les grands réseaux de cabinets d'audit. Elles sont également appliquées dans de nombreux pays tiers, mais pas par certains des principaux partenaires de l'UE tels que les États-Unis. La Commission réfléchit maintenant au calendrier et aux modalités de l'introduction des normes ISA dans l'UE. Cette introduction pourrait être réalisée par des instruments juridiques européens contraignants ou non contraignants.* »⁸. L'IRE ne peut pas s'exprimer en lieu et place de la Commission européenne (et, par extension, de l'IFAC).

La directive sur l'audit contredit le fait que ces normes internationales d'audit ne pourraient pas être adoptées par les États membres individuels. Le Conseil de l'IRE renvoie au considérant (12) de la directive sur l'audit : « *Il importe de garantir un niveau élevé de qualité des contrôles légaux des comptes effectués dans l'Union. Tous les contrôles légaux des comptes devraient par conséquent être réalisés sur la base des normes d'audit internationales adoptées par la Commission. Les normes d'audit internationales étant conçues de manière à pouvoir être utilisées pour des entités de toute taille et de toute nature et dans toutes les juridictions, les autorités compétentes des États membres devraient tenir compte de l'ampleur et de la complexité des activités des petites entreprises lorsqu'elles évaluent le champ d'application des normes d'audit internationales. Toute disposition ou mesure adoptée en ce sens par un État membre ne devrait pas avoir pour effet d'empêcher un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit d'effectuer des contrôles légaux des comptes dans le respect des normes internationales d'audit. Les États membres ne devraient être autorisés à imposer des procédures ou des exigences nationales de contrôle supplémentaires que si celles-ci découlent de contraintes légales nationales spécifiques liées à l'objet du contrôle légal des états financiers annuels ou consolidés, c'est-à-dire si ces exigences n'ont pas été couvertes par les normes d'audit internationales adoptées, ou si elles confèrent une crédibilité et une qualité accrues aux états financiers annuels et consolidés. La Commission devrait continuer à participer au contrôle du contenu des normes internationales d'audit et à leur procédure d'adoption par la Fédération*

Board (FSB), l'International Association of Insurance Supervisors (IAIS), et le World Bank Group (WBG). L'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) est devenu membre ultérieurement. Ce Monitoring Group est responsable de l'ensemble du processus normatif et de l'évaluation de sa mise en œuvre, de son efficacité et de la manière dont il répond à l'intérêt public.

⁸ Livre vert de la Commission européenne, « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise », p. 11.

internationale des experts-comptables (IFAC). » (texte souligné par nos soins). Pas moins de 26 États membres de l'Union européenne ont adopté les normes ISA dans leur réglementation nationale ou agissent conformément aux normes ISA⁹.

3.1.13. Le Conseil de l'IRE n'adhère donc pas à l'argumentation de l'IEC.

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 ?

Position du Conseil de l'IRE :

3.1.14. Cette question a été clarifiée par l'IEC dans son deuxième courrier en date du 25 janvier 2018. L'IEC y déclare vouloir avoir la certitude que le champ d'application du projet de norme (révisée en 2017) relative à l'application des normes ISA en Belgique et celui du projet de norme commune relative au contrôle contractuel des PME et aux missions légales communes auprès des PME, qui a été élaborée par les deux instituts, ne sont pas contradictoires.

3.1.15. Le ministre de l'Économie a fait usage de son droit d'injonction pour affirmer que l'application des normes ISA doit être envisagée dans le cadre du contrôle légal. Comme exposé aux points 2.4. et 2.5., le Conseil de l'IRE estime qu'il convient de disposer d'un cadre normatif cohérent pour toutes les missions de contrôle réalisées par un réviseur d'entreprises. Les deux champs d'application doivent par conséquent parfaitement concorder.

Le Conseil de l'IRE rappelle que l'application des normes ISA à tous les contrôles d'états financiers avait déjà été entérinée par la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique. La question de l'opportunité avait donc déjà reçu une réponse positive à l'époque. L'adaptation du champ d'application des normes ISA par le projet de norme ne constitue donc pas une extension, mais bien une limitation par rapport à la situation qui existe depuis l'entrée en vigueur de la norme du 10 novembre 2009, puisque désormais le champ d'application est limité *expressis verbis* aux contrôles légaux conformément à l'art. 16/1 du Code des sociétés et aux contrôles des états financiers exclusivement réservés au commissaire ou à un réviseur d'entreprises.

3.1.16. Le Conseil de l'IRE n'adhère donc pas à l'argumentation de l'IEC.

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

Position du Conseil de l'IRE :

⁹ https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/MA_ISA_in_Europe_overview_150908_update.pdf.

3.1.17. Comme indiqué ci-dessus au point 3.1.6., il a déjà été répondu à la question de l'opportunité en 2009, par l'approbation de l'application des normes ISA par le CSPE et le ministre de l'Economie. Cette question ne faisait donc pas l'objet de la consultation publique. Le Conseil de l'IRE rappelle que les normes générales de révision et les recommandations de révision étaient déjà en grande partie basées sur les normes ISA de l'époque. D'autres normes nationales devraient par conséquent reprendre les dispositions des normes ISA, comme l'a fait le CNCC en France.

Le Conseil de l'IRE rappelle que la proposition de modification de la norme du 10 novembre 2009 n'entraîne *pas un élargissement* de son champ d'application, mais bien une *limitation* de celui-ci.

3.1.18. Le Conseil de l'IRE n'adhère donc pas à l'argumentation de l'IEC.

Remarque de l'IEC : les modifications ultérieures des normes ISA et ISRE peuvent-elles être automatiquement déclarées d'application (§7 du projet de norme coordonnée) ?

Position du Conseil de l'IRE :

3.1.19. Le Conseil de l'IRE rappelle que ce principe n'est pas nouveau. Le texte reprend ce qui avait été défini dans la norme du 10 novembre 2009, telle qu'approuvée par le CSPE et le ministre de l'Économie. Ce principe a par ailleurs été confirmé en 2014 par la norme du 28 février 2014 relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, approuvée par le CSPE le 11 mars 2014 et par le ministre de l'Économie le 29 juillet 2014.

Ce principe a été introduit dans le but de permettre aux cabinets aux prises avec la réalité des activités quotidiennes de continuer à répondre aux attentes des entités nationales et internationales à contrôler. Les PME jouent également un rôle important sur le plan international et les contrôles doivent pouvoir être comparés à tout moment avec ceux auxquels sont soumis les autres acteurs du marché international. Dans le cas des entités dépendant de subsides aussi, il importe d'offrir la possibilité d'appliquer les normes internationales d'audit les plus récentes afin de pouvoir répondre à la demande des autorités subsidiantes.

Le fait qu'il soit demandé aux cabinets d'exercer leur jugement professionnel pour pouvoir y répondre revient à les inciter à prendre leurs responsabilités professionnelles, ce qui est bien entendu dans l'intérêt public.

Cette règle révèle en outre toute son utilité car elle permet aux réviseurs d'entreprises de disposer déjà aujourd'hui d'un cadre normatif pour respecter la nouvelle obligation de mentionner dans leur rapport les « points clés de l'audit » (*Key Audit Matters*), introduite par le règlement sur l'audit, alors qu'à défaut d'une telle règle, aucune norme ne serait applicable.

Le Conseil de l'IRE renvoie également aux obligations imposées à *chaque* membre de l'IFAC par le SMO 3, à savoir assurer et/ou encourager la mise en œuvre des normes internationales élaborées par l'IAASB. Dans ce contexte, le Conseil de l'IRE a décidé de lancer chaque année un projet visant à garantir le suivi des traductions de toutes les modifications des normes ISA et de les publier en temps opportun sur le site internet de l'IRE, ce qui a d'ailleurs déjà eu lieu avec les normes ISA nouvelles et révisées depuis 2016.

3.1.20. Le Conseil de l'IRE décide donc de ne pas apporter de modification au §6 du projet de norme.

Remarque de l'IEC : les normes ISA et/ou ISRE peuvent-elles être désignées en tant que normes supplétives (§6 du projet de norme coordonnée) ?

Position du Conseil de l'IRE :

3.1.21. Le Conseil de l'IRE comprend que cette question vise à examiner si les normes générales de révision, qui sont aujourd'hui abrogées en partie, ne devraient pas l'être dans leur ensemble.

3.1.22. Les normes générales de révision concernent principalement les missions d'audit (légales ou contractuelles - voir §3.16.4.). Les normes générales de révision datent de 2006 et ne sont plus adaptées au cadre législatif actuel. Elles se basaient certes sur les normes ISA alors en vigueur mais elles ne sont plus adaptées aux normes ISA actuelles. Un nombre limité de paragraphes de ces normes concernaient également les « autres missions d'audit » ou la « revue limitée ». Entretemps, les normes ISRE (*International Standards on Review Engagements* ou normes internationales d'examen limité) sont également devenues applicables en Belgique. Il est donc logique et cohérent que les normes générales de révisions ne s'appliquent plus non plus à ces missions. Il en résulte que, en ce qui concerne les missions légales réservées aux réviseurs d'entreprises, et, le cas échéant, si les normes particulières qui s'y appliquent ne disent rien sur certains points, le cadre de référence applicable est donc respectivement, selon la mission, les normes ISA ou les normes ISRE.

3.1.23. Le Conseil de l'IRE rejoint donc l'avis de l'IEC selon lequel il convient d'abroger les normes générales de révision dans leur ensemble. Le § concerné du projet de norme est dès lors modifié comme suit : « *Le paragraphe 2 de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique devient le paragraphe 6. Dans ce paragraphe, les termes “(à l'exception des missions qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes ISA)” sont supprimés.* »

Un nouveau § est inséré sous un nouveau titre « Modification de la norme relative à l'abrogation de certaines normes et recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) ». Il est libellé comme suit : « Au paragraphe 3 de la norme relative à l'abrogation de certaines normes et recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), les termes “(à l'exception des missions qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes ISA)” sont supprimés. »

3.2. Commentaire d'EY : définition de la notion d'« entité cotée » dans le contexte de la norme ISA 701 (Points clés de l'audit)

- 3.2.1. Au paragraphe 5, le projet de norme définit la notion d'« entité cotée » dans le contexte de la norme ISA 701 comme suit : *« Conformément au paragraphe 5 de la norme ISA 701, celle-ci s'applique à l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées. Il s'agit des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, au sens de l'article 4 du Code des sociétés, ainsi que des sociétés cotées sur un marché non réglementé et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE). »*.
- 3.2.2. EY ne met pas en doute cette définition dans le contexte de la norme ISQC 1 (et de la norme ISA 220), mais avance qu'il n'est pas souhaitable d'utiliser la même définition dans le cadre de l'application de la norme ISA 701. D'après EY, la reprise obligatoire des points clés de l'audit (*Key Audit Matters* ou KAM) doit rester limitée aux sociétés cotées telles que définies à l'article 4 du Code des sociétés et, dans le contexte du règlement sur l'audit, aux « entités d'intérêt public », telles que définies à l'article 4/1 du Code des sociétés. EY affirme que l'élargissement aux sociétés cotées sur un marché non réglementé et aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE) doit donc être supprimé dans le contexte de la norme ISA 701.

Position du Conseil de l'IRE

- 3.2.3. Tout d'abord, le Conseil rappelle que reprendre des KAM dans les rapports relatifs au contrôle légal des entités d'intérêt public reste obligatoire en vertu de l'article 10 du règlement sur l'audit. En effet, la notion de « risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude » à laquelle il est fait référence correspond au concept de « points clés de l'audit » qui font l'objet de la norme ISA 701.
- 3.2.4. Lors de l'élaboration du projet de norme relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, le Conseil de l'IRE avait choisi de s'en tenir à la définition d'« entité cotée » utilisée dans les normes ISA, à savoir : *« Entité dont les actions, les parts ou les titres d'emprunt sont cotés ou inscrits à la cote d'une bourse de valeurs reconnue, ou sont*

négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs ou d'un autre organisme équivalent. » Le Conseil de l'IRE a utilisé la même définition pour l'application de la norme ISQC 1, en vertu de la norme du 28 février 2014 relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique (approuvée par le CSPE le 11 mars 2014 et par le ministre de l'Économie le 29 juillet 2014), ainsi que pour l'application de la norme ISA 220, conformément à la [Circulaire 2014/02 : 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](#) ».

Dans le contexte des normes ISA, les entités visées sont celles qui sont cotées tant sur un marché réglementé que sur un marché non réglementé.

- 3.2.5. EY renvoie au document intitulé « *Auditor Reporting: Frequently Asked Questions* », rédigé par l'IAASB en novembre 2016, qui expose ce qui suit en ce qui concerne la définition du terme « *listed entity* » : « *The determination of which entities fall within that definition can only be established at a jurisdictional level. The National Standard Setter (NSS) or others with the appropriate authority in the jurisdiction typically would make that determination. The determination of whether a stock exchange is “recognized” may include consideration of matters such as the following:*
- (i) Whether the exchange is a public exchange.*
 - (ii) Whether there is a generally accepted framework, criteria or standards that govern admission to listing on the exchange (e.g., “listing rules”).*
 - (iii) Whether the exchange on which entities' shares are traded sets forth trading related regulations, for example, those in respect of offering securities to the public, announcements etc. »*
- 3.2.6. En vertu de l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016, l'IRE a une responsabilité partagée pour l'adoption des normes internationales applicables aux missions exercées par les réviseurs d'entreprises (l'IRE formule les normes et le CSPE et le ministre de l'Économie les approuve). C'est donc aussi à l'IRE qu'incombe en premier lieu de définir les termes d'« entité cotée » dans le contexte normatif.

Comme nous l'avons déjà mentionné au point 3.2.4., cette définition avait déjà été utilisée dans la norme du 28 février 2014 relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique et, par conséquent, également pour l'application de la norme ISA 220 (cf. Circulaire 2014/02). Le Conseil de l'IRE se déclare en faveur d'un cadre normatif cohérent et, partant, d'une cohérence dans les définitions. L'utilisation de deux définitions différentes pour l'application des normes ISA pourrait donner lieu, lors de l'acceptation et de l'exécution d'une même mission, à l'utilisation d'une définition plus large dans le contexte de la norme ISA 220 et d'une définition plus stricte dans celui de la norme ISA 701.

- 3.2.7. Le Conseil de l'IRE a du reste constaté que, dans certaines circonstances, le législateur belge n'avait pas toujours choisi d'utiliser la définition de l'article 4 du Code des

sociétés, mais de l'élargir en fonction de l'importance qu'il attribuait à certaines questions. Ainsi, certains points de l'article 96 du Code des sociétés ont été élargis aux MTF. Il en va de même pour l'arrêté royal du 21 août 2008 fixant les règles complémentaires applicables à certains systèmes multilatéraux de négociation, dans lequel le législateur a établi des règles particulières pour Euronext Growth. Euronext Growth, le système multilatéral de négociation exploité par l'entreprise de marché belge Euronext Brussels SA, est bien un marché organisé, mais pas un marché réglementé.

Le législateur ne considère donc pas la définition de l'article 4 du Code des sociétés comme immuable.

- 3.2.8. Enfin, le Conseil de l'IRE renvoie également au site internet de la FSMA qui fait référence, sous le titre « Liste des sociétés cotées » (sociétés soumises au contrôle de la FSMA), à des sociétés cotées sur un marché non réglementé (p. ex. KKO International).
- 3.2.9. Par conséquent, le Conseil de l'IRE estime que la définition du paragraphe 5 du projet de norme (révisée en 2018) relative à l'application des normes ISA en Belgique s'applique à toutes les normes ISA et qu'il convient donc de modifier le paragraphe 5, premier alinéa, comme suit : *« Conformément au paragraphe 5 de la norme ISA 701, elle-ci s'applique à l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées. Dans le contexte des normes ISA, le terme « entités cotées » vise les ~~Il s'agit des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, au sens de l'article 4 du Code des sociétés, ainsi que les des sociétés cotées sur un marché non réglementé et les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE).~~ ».*

Le paragraphe 5, deuxième alinéa, devient le paragraphe 6.
