

AVIS¹ 2022/01 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
SQ

Date
05.04.2022

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Norme ISQC 1 et loi du 7 décembre 2016 : revue de contrôle qualité de la mission et surveillance du système interne de contrôle qualité (monitoring) – mise à jour de l'Avis 2021/02

Dans le cadre de la mise en place d'un système interne de contrôle qualité (voir point 1 ci-dessous), le présent avis a pour objectif d'expliciter les missions de revue de contrôle qualité de la mission (voir point 2 ci-dessous) et de surveillance du système interne de contrôle qualité (voir point 3 ci-dessous), traitées dans la norme internationale de contrôle qualité 1 (ci-après « norme ISQC 1 ») et dans la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (ci-après « loi du 7 décembre 2016 »), à la lumière des évolutions récentes en la matière. A terme, la norme ISQC 1 sera remplacée par les normes ISQM 1 et 2 (« normes internationales de gestion de la qualité »).

Lors de l'entrée en vigueur de la norme ISQC 1 en Belgique le 8 août 2014², le manuel relatif au contrôle qualité interne (manuel ISQC 1) avait été publié sur le site de l'ICCI et le Conseil de l'IRE avait communiqué la circulaire 2014/02 portant sur les spécificités liées à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, concernant la revue de contrôle qualité de la mission, et ses conséquences sur l'application de la norme ISA 220.

¹ Par voie d'avis, 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 (art. 31, §7 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) ; seules les normes et les recommandations sont obligatoires.

² Norme relative à l'application de l'ISQC 1 en Belgique approuvée le 11 mars 2014 par le Conseil supérieur des Professions économiques et par l'avis du 29 juillet 2014 du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, publié au Moniteur belge du 8 août 2014.

Depuis lors :

- d'une part, le Règlement européen sur la réforme de l'audit³ est entré en vigueur, rendant obligatoire « l'examen de contrôle qualité de la mission » d'audit d'états financiers de toutes les entités d'intérêt public (article 8 dudit Règlement européen). Cet « examen de contrôle qualité de la mission » est une procédure identique à celle requise, sous l'intitulé « revue de contrôle qualité de la mission », au paragraphe 35 de la norme ISQC 1 et au paragraphe 19 de la norme ISA 220, Contrôle qualité d'un audit d'états financiers, qui sont l'une et l'autre d'application obligatoire pour les audits d'états financiers de sociétés cotées.
En particulier, le Conseil de l'IRE est d'avis que l'obligation d'effectuer une revue de contrôle qualité de la mission d'audit et d'examen limité d'états financiers s'étend depuis lors à ces missions effectuées auprès de toutes les entités d'intérêt public telles que visées à l'article 1:12 du Code des sociétés et des associations⁴ ainsi qu'auprès des sociétés cotées sur un marché non réglementé⁵ (cf. norme de 2014). Ceci alors même que la norme ISQC 1 (internationale) ne prévoit cette revue de contrôle qualité que pour les sociétés cotées ;
- d'autre part, la loi du 7 décembre 2016 a transposé en droit belge les exigences de la directive audit (Directive 2014/56/EU) en matière d'organisation interne du cabinet. En la matière, l'article 19 de cette loi a renforcé les exigences organisationnelles de la norme ISQC 1 (voir à ce sujet la [Communication 2017/05](#)).

Compte tenu de ces évolutions :

- le manuel relatif au système interne de contrôle qualité publié sur le site de l'ICCI a été mis à jour ; et
- la circulaire 2014/02 nécessite également des adaptations, ce qui fait l'objet du présent avis.

³ Règlement 537/2014/CE 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.

⁴ Voir paragraphe 3 de la [Norme de 2014 relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique](#), lu en parallèle avec les exigences de l'article 8 du Règlement européen.

⁵ La loi du 21 novembre 2017 relative aux infrastructures des marchés d'instruments financiers et portant transposition de la Directive 2014/65/UE, définit le « marché réglementé » comme suit (art. 3, 7°) : « un système multilatéral, exploité et/ou géré par un opérateur de marché, qui assure ou facilite la rencontre - en son sein même et selon ses règles non discrétionnaires - de multiples intérêts acheteurs et vendeurs exprimés par des tiers pour des instruments financiers, d'une manière qui aboutisse à la conclusion de contrats portant sur des instruments financiers admis à la négociation dans le cadre de ses règles et/ou de ses systèmes, et qui est agréé et fonctionne régulièrement conformément aux dispositions du titre III de la Directive 2014/65/UE ».

Le Conseil de l'IRE souhaite attirer l'attention des confrères sur le fait que la revue de contrôle qualité de la mission (visée par les § 35 et suivants de la norme ISQC 1) et la surveillance du système interne de contrôle qualité (visées par les § 48 et suivants la norme ISQC 1) ne doivent pas être confondus avec le contrôle de qualité qui est réalisé par le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises en vertu de la loi du 7 décembre 2016.

Par ailleurs, comme mentionné au quatrième considérant de la norme d'application et comme précisé dans la loi du 7 décembre 2016 (article 3, 3°), les termes « réviseurs d'entreprises » visés dans le présent avis visent tant le réviseur d'entreprises personne physique que le cabinet de révision. Si seule la personne physique est visée, cela sera précisé.

1. Mise en place d'un système interne de contrôle qualité

Afin de garantir la qualité de l'audit, la norme ISQC 1 requiert du cabinet de révision qu'il mette en place et maintienne un système interne de contrôle qualité, notamment pour les missions d'audit et d'examen limité. Ces procédures doivent comprendre la mise en place d'une revue de contrôle qualité de certaines missions et d'une surveillance du système interne de contrôle qualité. Comme précisé ci-dessus, la loi du 7 décembre 2016 est venue renforcer les exigences organisationnelles de la norme ISQC 1.

La responsabilité ultime du système interne de contrôle qualité (visée au § 18 de la norme ISQC 1 et à l'art. 19, § 1, 7° de la loi du 7 décembre 2016) est dans les mains du réviseur d'entreprises lui-même (cabinet de révision ou personne physique), qui peut déléguer certaines fonctions dans le cadre l'application de la norme ISQC 1, notamment la responsabilité de la revue de contrôle qualité de la mission et la responsabilité de la surveillance du système interne de contrôle qualité.

La norme ISA 220 évoquée ci-avant, traite entre autres de l'obligation de l'associé responsable de l'exécution de la mission de s'assurer qu'une revue de contrôle qualité de la mission soit effectuée pour certaines catégories de missions. Elle précise en son paragraphe 2 qu'elle est fondée sur l'hypothèse que le cabinet de révision est soumis à la norme ISQC 1 ou à des exigences nationales qui sont au moins aussi contraignantes.

2. La revue de contrôle qualité de la mission

La revue de contrôle qualité de la mission est traitée en détail aux paragraphes 35 à 44 et A41 à A53 de la norme ISQC1, et aux paragraphes 19 à 21 et A23 à A31 de la norme ISA 220⁶. Elle consiste en une revue « *ex ante* »⁷ des éléments importants du dossier et du rapport qui en découle, par une personne chargée par le cabinet de révision de la revue de contrôle qualité de la mission (ci-après « EQCR » - *Engagement Quality Control Reviewer*).

En vertu de la norme d'application de la norme ISQC 1 en Belgique, cette personne doit être un réviseur d'entreprises⁸. Ce réviseur d'entreprises chargé de la revue de contrôle qualité de la mission est tenu d'évaluer de façon objective, 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.

Le Conseil est d'avis que la mission de contrôle qualité de la mission effectuée par le réviseur d'entreprises chargé de cette mission est une mission contractuelle entre le cabinet de révision et le réviseur d'entreprises. Il s'agit d'une mission qui fait partie de la gestion interne de la qualité du cabinet de révision. Conformément à la loi, le réviseur d'entreprises chargé de cette mission est tenu d'établir une lettre de mission avec le cabinet de révision. Etant une mission contractuelle, cette mission peut faire l'objet d'une limitation de la responsabilité, à mentionner dans la lettre de mission. Le manuel ISQC 1 (v4), et notamment l'exemple de lettre de mission de la personne chargée du contrôle qualité de la mission, devront être adaptés en conséquence.

La revue de contrôle qualité de la mission est obligatoire :

- dans les missions d'audit et d'examen limité d'états financiers d'entités d'intérêt public telles que définies par l'article 1:12 du Code des sociétés

⁶ La loi du 7 décembre 2016 (art. 19, § 1er, 6° et 7°) précise également que le système interne de contrôle qualité mis en place par le cabinet comporte notamment des « *stratégies et procédures pour le contrôle et l'évaluation des activités des employés et collaborateurs du cabinet de révision* ».

⁷ Voir le §A43 de la norme ISQC 1 : « *Effectuer la revue de contrôle qualité de la mission en temps voulu à des stades appropriés au cours de la mission permet de résoudre rapidement, à la date du rapport ou avant, les questions importantes à la satisfaction de la personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission* ».

⁸ La norme du 28 février 2014 relative à l'application de la norme ISQC1 en Belgique (§2) impose en effet que l'EQCR soit un réviseur d'entreprises, que la revue de contrôle qualité soit organisée en interne pour les cabinets de révision de plus grande taille ou en externe lorsque, en raison de leur taille restreinte, les réviseurs d'entreprises exerçant à titre individuel ou les petits cabinets de révision ne peuvent organiser en interne les revues de contrôle qualité.

et des associations, ainsi que de sociétés cotées sur un marché non réglementé ;

- dans les missions d'audit et d'examen limité d'états financiers considérées comme reflétant une situation inhabituelle ou présentant des risques inhabituels selon les critères définis par le cabinet de révision ou le réviseur d'entreprises personne physique⁹.

Pour les professionnels exerçant à titre individuel ou les petits cabinets de révision qui doivent, en vertu de la norme d'application de la norme ISQC 1 en Belgique, confier la revue de contrôle qualité à un réviseur d'entreprises « externe » ou pour les petits cabinets de révision qui le souhaitent, une lettre de mission type a été mise en ligne sur le site de l'ICCI (Onglet « Publication », « Modèles de documents », sous « Manuel relatif au système interne de contrôle qualité (norme ISQC 1 et loi du 7 décembre 2016) »). Cette lettre de mission devra être adaptée afin de tenir compte de l'avis du Conseil susmentionné.

3. Procédure de consultation

Outre la revue de contrôle de qualité de la mission, il y lieu d'attirer l'attention sur la procédure de consultation visée au paragraphe 34 (a) de la norme ISQC 1, qui précise que le cabinet doit définir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les consultations appropriées ont lieu sur des questions difficiles ou controversées. Cette procédure de consultation peut viser des aspects particuliers d'une mission (par exemple : la consultation d'un associé dès que se pose un problème de continuité ou avant l'expression de toute opinion modifiée) et ne comprend pas une revue globale telle que prévue pour une revue de contrôle de qualité de la mission.

4. La surveillance du système interne de contrôle qualité (monitoring)

La surveillance vise la conformité aux normes et aux dispositions légales et réglementaires applicables, de l'ensemble des politiques et procédures internes

⁹ Le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises attire l'attention sur le fait que les missions d'assurance et de services connexes peuvent également devoir faire l'objet d'une revue de contrôle qualité si ces missions répondent aux critères définis par le cabinet.

de contrôle qualité, telles qu'établies dans le manuel de procédures du réviseur d'entreprises¹⁰.

La surveillance s'organise, d'une part, par l'évaluation permanente du système interne de contrôle qualité (c'est-à-dire la surveillance de l'application pratique des politiques et procédures de contrôle qualité mises en place par le réviseur d'entreprises) et, d'autre part, par l'inspection périodique « *ex post* » d'une mission achevée pour chaque associé responsable de missions.

Le responsable du processus de surveillance du système interne de contrôle qualité est, dès lors, chargé de ce double rôle pour veiller à la conformité du système interne de contrôle qualité. En vertu de la norme ISQC 1 (§ 48, b), ce responsable doit être une personne ayant, non seulement, une expérience suffisante et appropriée, mais disposant également de l'autorité auprès du cabinet de révision ou du réviseur d'entreprises personne physique pour assumer cette responsabilité.

Concernant l'application de la norme ISQC 1 en Belgique et considérant les similarités avec la fonction d'EQCR dont question ci-avant, le Conseil est d'avis que la responsabilité finale de la surveillance du système interne de contrôle qualité devrait également être confiée à un réviseur d'entreprises, quelle que soit la taille du cabinet de révision. Ceci n'empêche bien entendu pas que certaines tâches puissent être confiées en interne à d'autres personnes qui n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises.

Pour des raisons évidentes d'indépendance, le réviseur d'entreprises responsable de la surveillance du système interne de contrôle qualité ne pourra être impliqué dans l'inspection « *ex post* » de dossiers individuels dans lesquels il est intervenu, soit en qualité de signataire (responsable de mission), soit en qualité de EQCR.

Lorsque les réviseurs d'entreprises exerçant à titre individuel ou les petits cabinets de révision qui en raison de leur taille restreinte ne peuvent organiser en interne le processus de surveillance du système interne de contrôle qualité, le Conseil est d'avis que ceux-ci devraient confier cette mission de surveillance à des réviseurs d'entreprises d'autres structures qui répondent aux critères de qualification de la personne chargée de la surveillance, édictés au paragraphe 48 de la norme ISQC 1

¹⁰ La mission de surveillance est décrite dans la norme ISQC 1 (§ 48-56) sous les termes de « surveillance des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet ». La loi du 7 décembre 2016 (art. 19, § 1er, 11°) mentionne la surveillance de la manière suivante : « *contrôler et évaluer l'adéquation et l'efficacité des systèmes, mécanismes internes de contrôle qualité* », notamment via « *une évaluation annuelle du système interne de contrôle qualité (...)* ».

(à savoir notamment, qui ont l'expérience suffisante et appropriée et l'autorité pour assumer cette fonction).

Dans ce dernier cas particulier, la qualité de réviseur d'entreprises du responsable de la revue du processus de surveillance recommandée par le Conseil est d'autant plus importante, selon le Conseil, en raison du secret professionnel attaché aux informations auxquelles il a accès (notamment des dossiers d'audit lors de l'inspection ou les procédures relatives à l'acceptation du client lors de l'évaluation permanente du système interne de contrôle qualité). Pour rappel, le secret professionnel est une obligation légale à laquelle il ne peut être dérogé que dans les cas strictement prévus par la loi. Toujours dans ce cas particulier, le Conseil est d'avis qu'afin d'éviter que ne se pose un problème d'indépendance, il conviendrait de veiller à ce que le réviseur d'entreprises « externe » désigné pour réaliser la mission de surveillance n'ait pas été impliqué, au moins pendant la période contrôlée, en tant que réviseur d'entreprises « externe » EQCR pour le même cabinet de révision ou réviseur d'entreprises personnes physique.

Selon le Conseil, cela signifierait en pratique, que lorsque la mission de surveillance comprend la sélection et/ou l'inspection « *ex post* » de dossiers individuels, il serait en principe nécessaire de désigner, le cas échéant, deux réviseurs d'entreprises externes, l'un étant responsable pour la mission de surveillance et l'autre pour la mission de revue de contrôle qualité de certaines missions.

Lorsque la mission est confiée à un réviseur d'entreprises externe, une lettre type de mission et un exemple de rapport de surveillance ont été mis en ligne sur le site de l'ICCI (Onglet « Publication », « Modèles de documents », sous « Manuel relatif au système interne de contrôle qualité (norme ISQC 1 et loi du 7 décembre 2016) »).

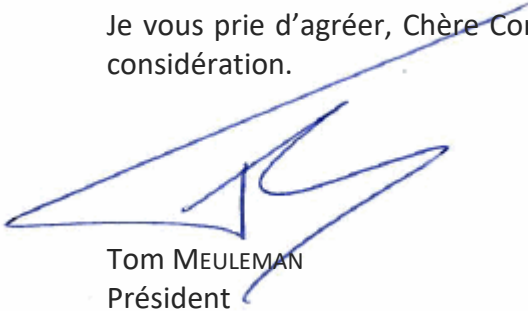
* *
*

Des informations complémentaires relatives à l'exercice des missions de revue de contrôle qualité de la mission et de surveillance du système interne de contrôle qualité sont disponibles dans le « Manuel relatif au système interne de contrôle qualité (norme ISQC 1 et loi du 7 décembre 2016) » (version 4.0, publié sur le site de l'ICCI en novembre 2019). Le chapitre relatif à la surveillance sera nuancé pour tenir compte des modifications apportées par le présent avis.

A la date du présent avis, celui-ci remplace l'avis 2021/02 de l'IRE qui est abrogé.

Cet avis (bien qu'abrogé) reste consultable sur le site web de l'Institut sous l'onglet Réglementation & publications > Doctrine > Archives.

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



Tom MEULEMAN
Président