

**Avis du 28 novembre 2018 relatif au
projet de norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et
aux missions légales communes auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations**

L'Institut des Réviseurs d'entreprises a adressé un courrier au Conseil supérieur daté du 7 septembre 2018 demandant l'approbation du « *projet de norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales communes auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations* ». Par ailleurs, vous avez [l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a] adressé un courrier daté du 27 septembre 2018 demandant l'avis du Conseil supérieur à propos de ce projet de norme commune.

1. Les membres du Conseil supérieur se félicitent de l'initiative prise par les deux instituts en matière normative. En effet, de l'avis du Conseil supérieur, les textes normatifs sont essentiels pour les professionnels dans la mesure où ceux-ci constituent une guidance utile devant leur permettre d'effectuer de manière adéquate leurs missions mais également afin de leur permettre de se préparer au mieux au contrôle qualité / à la revue qualité auquel ils sont soumis périodiquement en vertu de la loi. Il s'agit d'une mission essentielle dont le droit d'initiative a été confié aux deux instituts par la loi, à savoir la loi du 22 avril 1999 (IEC) et la loi du 7 décembre 2016 (IRE).

2. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.¹

Par ailleurs, la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises impose une approbation des normes professionnelles applicables aux réviseurs d'entreprises dont la procédure est reprise à l'article 31.

Le rôle du Conseil supérieur est de veiller à l'intérêt général en s'assurant que les normes professionnelles répondent à l'esprit de la loi et assurent la sécurité juridique voulue.

Le Conseil de l'IEC ne peut déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité (article 54, § 1^{er}, alinéa 4 de la loi du 22 avril 1999).

¹ Cette mission découle de l'article 54, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Dans le cas présent, l'avis du Conseil supérieur devra obligatoirement être suivi dans la mesure où il est unanime et porte sur un projet de norme concernant tant les experts-comptables « externes » que les réviseurs d'entreprises.

3. Dans le cadre de la procédure d'approbation dudit projet de norme, le Conseil supérieur a examiné les réactions transmises dans le cadre de la consultation publique organisée par l'Institut des réviseurs d'entreprises entre le 22 avril 2018 et le 22 mai 2018.

En outre, le Conseil supérieur a pris l'initiative de consulter le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, la FSMA et la BNB, comme le permet l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

En outre, une audition des représentants de l'IRE a été organisée le 26 novembre 2018, conjointement avec une rencontre avec les représentants de votre Institut [l'IEC].

A. En ce qui concerne le champ d'application du projet de norme commune

4. Le Conseil supérieur constate que le champ d'application du projet de norme commune est composé d'un double volet :

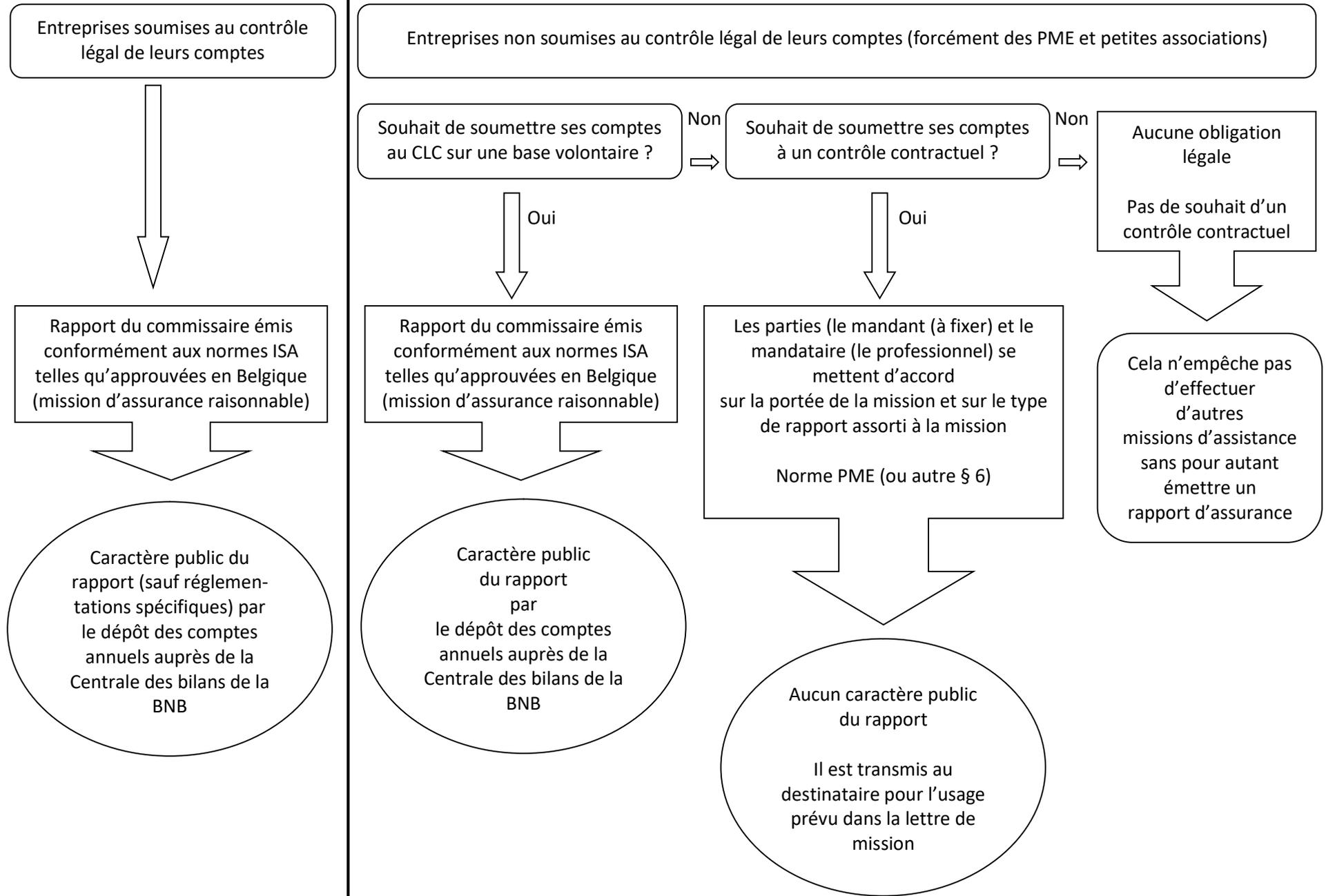
- les missions contractuelles de contrôle dans les PME ou petites associations dans lesquelles il n'y a pas de commissaire ;
- les missions de contrôle dans les PME ou petites associations dans lesquelles il n'y a pas de commissaire assorties d'un rapport confiées légalement aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables « externes ».

Le Conseil supérieur a schématisé la portée du projet de norme soumis pour avis/approbation dans les deux pages suivantes, l'une portant sur les missions contractuelles, l'autre portant sur les missions confiées légalement aux deux catégories de professionnels susmentionnées.

5. De l'avis du Conseil supérieur, le champ d'application de la norme soumise pour avis/approbation *pour ce qui concerne les missions contractuelles* est une réelle avancée dans la mesure où, à ce jour, ces missions ne sont encadrées par aucune norme professionnelle spécifique. Même s'il s'agit de missions contractuelles, dont la portée est fixée par les parties signataires du contrat, il est utile de disposer de règles minimales à respecter consignées dans une norme professionnelle.

De même, le fait de disposer d'un corps de mesures communes aux différentes *missions confiées légalement aux seuls experts-comptables « externes » et réviseurs d'entreprises* est une initiative utile prise par le biais du projet de norme soumis pour avis/approbation. Le Conseil supérieur se félicite dès lors de voir les instituts jouer leur rôle d'initiative en matière normative en la matière.

PROJET DE NORME PME SOUMIS POUR AVIS/APPROBATION
Contrôle contractuel dans les PME et petites associations



PROJET DE NORME PME SOUMIS POUR AVIS/APPROBATION
Missions de contrôle confiées légalement
aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes »
dans les PME et petites associations

Entreprises soumises au contrôle
légal de leurs comptes

Entreprises non soumises au contrôle légal de leurs comptes (forcément des PME ou petites associations)

Que prévoit la loi confiant la mission de contrôle aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables
« externe » en matière :
1°) de la nature de la mission ?
2°) des normes professionnelles applicables ?
3°) de la publicité du rapport ?

Rapport du commissaire émis
conformément aux normes ISA
telles qu'approuvées en Belgique
(mission d'assurance raisonnable)

Rapport de type
« assurance raisonnable »

Au
vu
du
texte
légal

Utilisation de la
norme PME (ou
équivalent § 6)

Caractère
(ou non)
public
du rapport

Rapport de type
« examen limité »

Caractère public
(ou non)
du rapport en fonction
de la réglementation

?

?

6. Le Conseil supérieur tient cependant à souligner qu'il n'est pas acceptable qu'un texte normatif portant sur des missions confiées par le législateur (qu'il soit fédéral ou non) ne fournisse pas suffisamment de clarté pour permettre au professionnel d'effectuer sa mission légale de manière adéquate.

De l'avis du Conseil supérieur, la sécurité juridique est clairement insuffisante à la lecture du projet de norme soumis pour approbation pour ce qui concerne les missions confiées légalement aux seuls experts-comptables « externes » et réviseurs d'entreprises.

En effet, pour ces missions, il est laissé à l'appréciation du professionnel si la mission est assortie d'un rapport de type « assurance raisonnable » (chapitre 3 du projet de norme / annexe 3) ou d'un rapport de type « examen limité » (chapitre 4 du projet de norme / annexe 4).

Autant pour les missions contractuelles, le Conseil supérieur comprend que la mission peut être de nature diverse en fonction des éléments fixés contractuellement, autant pour les missions légales, il ne peut être question qu'un professionnel décide de la portée du rapport qui est délivré au terme de la mission. Il convient d'examiner l'esprit de la loi et de déterminer quel est, au cas par cas, la nature de la mission en fonction du nouveau cadre normatif proposé.

7. Dans le courrier qu'il a adressé d'initiative le 2 mai 2018, tant au Président de l'IRE qu'au Président de l'IEC (dont un extrait est repris ci-après), le Conseil supérieur s'inquiétait du manque de clarté dans le projet de norme, à l'époque soumis à la consultation publique :

« Le Conseil supérieur a [...] examiné informellement le projet de norme soumis à la consultation publique / transmis par l'IEC et, sans préjudice de tout commentaire ultérieur, souhaite dès à présent demander une clarification quant à la portée exacte du champ d'application du projet de norme susmentionné.

En effet, outre les missions contractuelles de contrôle dans les PME, le champ d'application du projet de norme porte sur les « missions légales communes auprès des PME » dont la portée échappe quelque peu au Conseil supérieur. Quelques exemples à titre illustratif nous seraient utiles. Par ailleurs, le Conseil supérieur souhaiterait être en mesure de cerner l'ampleur exacte du champ d'application ».

8. De l'avis du Conseil supérieur, le projet de norme transmis pour avis/approbation ne peut être maintenu en l'état dans la mesure où la sécurité juridique n'est pas assurée pour les missions légales partagées.

Il convient de donner une guidance claire en la matière de manière à ce que le professionnel, quel qu'il soit, effectue un travail de même nature pour une mission légale déterminée.

A défaut, cela conduirait à une concurrence incorrecte entre les professionnels concernés, qu'ils relèvent ou non d'un même institut.

9. Dans la mesure où les instituts ne seraient pas en mesure de donner une guidance claire en la matière, le Conseil supérieur suggère de limiter, dans un premier temps, le projet de norme aux missions contractuelles, quitte à revenir ultérieurement avec un élargissement de la norme aux missions légales lorsque le travail d'analyse des missions légales aura été effectué et que le texte puisse donner la sécurité juridique attendue d'une norme professionnelle.

Le Conseil supérieur estime cet élément à ce point fondamental qu'il souhaite analyser toute nouvelle proposition de norme en la matière avant qu'elle puisse être considérée comme définitive.

B. En ce qui concerne le champ d'application du projet norme commune et l'interaction avec les normes professionnelles existantes

10. Il ressort du paragraphe 2 du projet de norme soumis pour avis/approbation que le projet de norme s'applique aux « *missions partagées réservées par la loi aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises (ci-après « missions particulières communes »), sauf s'il y a un commissaire² pour autant qu'il n'existe aucune norme particulière pour l'exécution de ces missions ou si la norme particulière qui leur est applicable ne dit rien à ce sujet.* »

Dans l'état actuel du cadre normatif, il existe trois normes communes relatives à des missions légales réservées aux seuls experts-comptables « externes » et réviseurs d'entreprises :

- la norme de 2013 relative au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés ;
- la norme de 2002 relative au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société ;
- la norme de 2002 relative au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée.

Lors de la rencontre/audition du 26 novembre 2018, les représentants des deux instituts ont :

- d'une part, souligné la nécessité de mettre à jour ces normes, notamment à l'aune de la réforme du Code des sociétés et des associations et
- d'autre part, mentionné que la norme PME est une « norme chapeau » dont certaines parties viennent s'ajouter aux normes existantes lorsque lesdites normes sont muettes sur certains aspects.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de clarifier cet aspect dans le projet de norme soumis pour avis/approbation afin de permettre aux professionnels de bien cerner l'imbrication « temporaire » (dans l'attente de la révision des normes communes) de ces normes.

C. En ce qui concerne le champ d'application du projet norme commune et la possibilité d'appliquer des normes équivalentes

11. Il ressort du paragraphe 6 du projet de norme soumis pour avis/approbation que le projet de norme « *ne peut porter atteinte à la liberté contractuelle des parties de définir le référentiel applicable, pour autant que celui-ci comporte au moins toutes les exigences égales à la présente norme.* »

De l'avis du Conseil supérieur, ce paragraphe est tout à fait acceptable lorsqu'il s'agit de *missions contractuelles* pour lesquelles les parties conviennent des modalités de la mission. Dans un contexte international, on pourrait imaginer qu'une entreprise souhaite que la mission soit effectuée selon un

« ² Par commissaire, on entend le titulaire d'une mission de contrôle légal tel que défini à l'article 16/1 du Code des sociétés ou visée aux articles 17, 37, 53, §5 de la loi de 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes. »

référentiel international (comme celui adopté par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (en abrégé, IAASB)) ou étranger (les US GAAS par exemple).

Par contre, lorsqu'il s'agit de *missions régies par le droit belge*, il n'est pas possible, de l'avis du Conseil supérieur, de substituer une norme professionnelle non reconnue en droit belge.

Par « norme reconnue en droit belge », il convient d'entendre une norme professionnelle ayant été soumise à l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques (pour ce qui concerne l'IEC) ou à l'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques et du Ministre fédéral en charge de l'Economie (pour ce qui concerne l'IRE).

D. En ce qui concerne les mesures en matière d'indépendance du professionnel

12. Des mesures en matière d'indépendance du professionnel sont reprises dans les paragraphes 10 à 23 du projet de norme soumis pour avis/approbation.

De l'avis du Conseil supérieur, les mesures d'indépendance contenues dans les paragraphes 22 et 23, actuellement d'application pour le professionnel, devraient être étendues à son cabinet et à son réseau.

Dans la mesure où ces deux concepts (« cabinet » et « réseau ») sont définis en annexe 1 du projet de norme, la portée de cet élargissement ne nécessiterait pas d'autres modifications du texte normatif proposé.

E. En ce qui concerne les mesures en matière de lettre de mission

13. Le paragraphe 40 du projet de norme soumis pour avis/approbation prévoit que « *le professionnel utilisera les exemples de lettre de mission tels que mis à disposition par son institut ou qui, pour le professionnel concerné, sont établis, le cas échéant, par le Roi par arrêté* ».

Le Conseil supérieur relève qu'à ce jour votre Institut [l'IEC] ne dispose pas encore de modèles de lettre de mission conformes à l'arrêté royal (non encore adopté) et que les réviseurs ne disposent que de modèles de lettres de mission publiés par l'ICCI et non par l'institut.

Il convient, de l'avis du Conseil supérieur, que les deux instituts se conforment au plus vite à cette mesure contenue dans le projet de norme soumis pour avis/approbation, après concertation entre les deux instituts.

F. En ce qui concerne les mesures en matière de lettre d'affirmation

14. Des mesures en matière de contenu de lettres d'affirmation sont reprises dans les paragraphes 66 et 67 du projet de norme soumis pour avis/approbation.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait que les deux instituts mettent à disposition de leurs membres, après concertation entre les deux instituts, des lettres d'affirmation et que ces modèles tiennent compte du niveau d'« assurance » correspondant à leur mission afin de distinguer clairement les modèles applicables aux missions d'assurance raisonnable et ceux applicables aux missions d'examen limité.

G. En ce qui concerne les mesures en matière de planification de la mission

15. Les paragraphes 68 à 71 (pour ce qui concerne les missions d'assurance raisonnable) et le paragraphe 125 (pour ce qui concerne les missions d'examen limité) du projet de norme soumis pour avis/approbation traitent de mesures en matière de planification de la mission.

16. Le Conseil supérieur relève que les modalités en matière de documentation reprises en partie 2 du projet de norme (paragraphes 42 à 46) ne contiennent pas de mesures en matière de :

- (a) stratégie générale d'audit ;
- (b) programme de travail ; et
- (c) changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements.

Il conviendrait de l'avis du Conseil supérieur d'ajouter ces éléments à la documentation sous la partie 2 du projet de norme (par exemple sous le paragraphe 43).

17. Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que les mesures en matière de planification de la mission n'attirent en aucune manière l'attention du professionnel sur le caractère spécifique de missions non récurrentes, qu'il convient d'appréhender de manière spécifique.

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de compléter le paragraphe 70 du projet de norme soumis pour avis/approbation en ce sens.

H. En ce qui concerne les missions d'examen limité découlant d'un texte légal

18. La quatrième partie du projet de norme soumis pour avis/approbation traite notamment de missions d'examen limité qui découleraient de dispositions légales imposant une telle mission aux experts-comptables « externes » et aux réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur constate que cette quatrième partie de la norme est très largement inspirée de la norme ISRE 2400 publiée par l'IAASB. Il s'interroge sur l'absence de mesures spécifiques pour les missions découlant d'une obligation légale, contrairement à la norme ISRE 2400 qui y consacre plusieurs paragraphes (§§ 33-35).

Le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de reprendre dans la norme commune PME des mesures spécifiques en cas de missions, assorties d'un rapport de type examen limité, découlant d'une obligation légale afin de sensibiliser les professionnels aux spécificités de telles missions.

I. En ce qui concerne la typologie des rapports des professionnels

19. Il ressort des paragraphes 116 (missions d'assurance raisonnable) et 143 à 145 (missions d'examen limité) que les professionnels émettent, au terme de leur mission, une « opinion/conclusion non modifiée » (sans réserve) ou une « opinion/conclusion modifiée » (avec réserve, négative ou abstention d'opinion/de conclusion).

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que les expressions « modifiées »/« non modifiées », même si elles sont utilisées dans le jargon des normes internationales et sont compréhensibles pour les professionnels, ne sont en aucune manière reconnues en droit belge.

Seuls les rapports assortis d'une opinion/conclusion sans réserve, avec réserve, négative ou l'abstention d'une opinion/conclusion sont connues en droit belge.

Il conviendrait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, soit de supprimer ces références aux opinions/conclusions (non) modifiées, soit de préciser clairement dans la norme que ces termes définis par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (en abrégé, IAASB) ne sont utilisés que pour les besoins de la norme.

J. En ce qui concerne le contenu du rapport – Assurance raisonnable

20. Les membres du Conseil supérieur ont pris connaissance de la proposition de rapport reprise en annexe 3 du projet de norme transmis pour avis/approbation.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient d'être particulièrement attentif à éviter de créer toute confusion avec les rapports publiés par les réviseurs d'entreprises en tant que commissaire.

Il n'est, en effet, pas simple pour un destinataire d'un tel rapport de bien cerner la nature des travaux effectués par le professionnel et le niveau d'assurance corrélé au rapport.

21. Dans cette perspective, les membres du Conseil supérieur ont identifié quatre éléments clé que l'on retrouve/devrait retrouver dans le rapport pour lesquels il convient d'être vigilant :

- quel est l'objet de la mission et son contexte ;
- quel est le destinataire final du rapport ;
- quel est le référentiel employé par le professionnel ;
- quel est le type de rapport est émis.

22. De l'avis des membres du Conseil supérieur, les deux derniers points, à savoir le référentiel employé par le professionnel et le type de rapport sont identifiables dans le corps du rapport (pour ce qui concerne le cadre normatif) ou dans son titre (pour ce qui concerne le type de rapport émis).

Par contre, les membres du Conseil supérieur ne sont pas satisfaits pour ce qui concerne les deux autres éléments, à savoir, d'une part, l'objet de la mission et son contexte et, d'autre part, le destinataire final du rapport.

Il conviendrait de l'avis du Conseil supérieur de bien cerner l'objet de la mission (la mission porte-t-elle sur les comptes annuels dans leur ensemble ou sur certains états financiers et, dans ce dernier cas, quel(s) état(s) financier(s)) et son contexte (cadre légal ou projet spécifique en cas de mission contractuelle) mais également le destinataire final du rapport (il est remis à l'organe de gestion comme mentionné dans le titre du rapport mais à qui est-il destiné ?).

Le Conseil supérieur insiste dès lors sur l'adjonction d'un alinéa (par exemple entre le 1^{er} et le 2^{ème} alinéa) qui donnerait la clarté voulue en la matière en clarifiant la portée de la mission contractuelle ou légale et en précisant quel est l'usage qui peut être fait du rapport émis.

Une autre solution pourrait être de joindre la lettre de mission en annexe au rapport.

On relèvera cependant que l'adjonction de la lettre de mission au rapport devrait être prévue dans le projet de norme ou, à défaut, devrait faire l'objet d'un accord entre les parties dans la lettre de mission.

K. En ce qui concerne le contenu du rapport – Examen limité

23. Le Conseil supérieur a pris connaissance de la proposition de rapport reprise en annexe 4 du projet de norme transmis pour avis/approbation.

24. Les membres du Conseil supérieur renvoient pour le contenu de ce rapport aux éléments repris dans les paragraphes 21 et 22 du présent avis.

En outre, pour ce qui concerne spécifiquement le modèle de rapport émis au terme d'une mission d'examen limité, le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence de la dernière phrase du 3^{ème} alinéa (« *En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion* »).

De l'avis des membres du Conseil supérieur, le 3^{ème} alinéa explique clairement qu'il ne s'agit pas d'une mission d'assurance raisonnable mais bien d'une mission d'examen limité. L'adjonction de la phrase (« *En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion* ») crée une ambiguïté qui nuit à la clarté et à la portée du rapport. Le Conseil supérieur estime dès lors préférable de supprimer cette phrase.