

**Avis du 13 février 2024 concernant un
*projet de norme de l'ITAA relative à la gestion de la qualité interne***

A. INTRODUCTION

1. En date du 13 novembre 2023, le Conseil supérieur a reçu de la part de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (en abrégé, ICE ou, en anglais, ITAA), trois courriels datés du 13 novembre 2023, envoyés par madame Liesbet DHAENE, Directeur général de l'institut, lui demandant un avis concernant « *un projet de norme relative à la gestion de la qualité interne* ».

A cette demande d'avis du 13 novembre 2023 au Conseil supérieur, les documents suivants étaient joints en annexe :

- « *le projet de norme* » : un document de 19 pages, présentant un texte en deux colonnes (à gauche en néerlandais, à droite en français) ;
- « *l'introduction relative à ce projet de norme* » : un document de 6 pages, joint en néerlandais et en français ;
- « *une série de slides présentant les décisions de politique générale sous-jacentes à l'élaboration de ce projet de norme* » : un document de 22 pages transmis en néerlandais et en français.

Dans les courriels du 13 novembre 2023 envoyés au Conseil supérieur, madame Liesbet DHAENE précise qu' « *elle tient également à souligner que la norme ISQM 1 fait partie intégrante de ce projet de norme* », et elle ajoute un lien vers le site internet de l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), plus particulièrement vers la « *Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1* » (en français) et le « *Internationale Standaard voor Kwaliteitsmanagement (ISQM) 1* » (en néerlandais).

Elle poursuit en précisant que « *ce courriel [...] est également envoyé pour information à l'IRE* » et que l'institut « *se tient bien sûr à la disposition du Conseil supérieur pour lui communiquer, le cas échéant, toute information complémentaire à ce sujet* ».

Le Conseil supérieur est prié de « *rendre son avis concernant cette norme dans les trois mois, conformément à l'article 80 de la loi du 17 mars 2019* ».

2. Le projet de norme soumis pour avis a été développé par le Conseil de l'ITAA dans le cadre de sa compétence pour l'émission et la publication de normes techniques et de recommandations spécifiques à l'exercice de la profession d'expert-comptable et de conseiller fiscal.

Cette compétence du Conseil de l'Institut se fonde sur l'article 72, alinéa 1er, 2°, de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal (ci-après : la loi du 17 mars 2019).

3. Le Conseil supérieur des Professions économiques s'est vu confier, par le législateur, la mission de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, notamment par la voie d'avis ou de recommandations au Parlement, au Gouvernement ou aux instituts représentant les professions économiques.

Le Conseil supérieur doit plus particulièrement être consulté par l'institut sur toute décision de portée générale à prendre par l'institut pour l'émission de normes techniques ou de recommandations spécifiques à l'exercice de la profession (au sens de l'article 72, alinéa 1er, 2°, de la loi du 17 mars 2019).

Le législateur a prévu que le Conseil de l'ITAA 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 80, alinéa 2, deuxième phrase, de la loi du 17 mars 2019). La même disposition prévoit également que le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois (article 80, alinéa 3, de la loi du 17 mars 2019).

Il découle de ce qui précède que le Conseil supérieur doit émettre son avis sur le projet de norme soumis pour avis, pour le 13 février 2024 au plus tard.

Dans la mesure où le présent avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une qualité, le Conseil de l'Institut ne peut pas déroger à cet avis.

B. ANTÉCÉDANTS - CONTEXTE

4. Dans le cadre d'une réunion (tenue en ligne) du Conseil supérieur le 9 janvier 2024, les représentants de l'institut ont commenté les orientations principales du projet de norme soumis pour avis, suivi d'un bref échange de vues avec les membres du Conseil supérieur au sujet de certains points d'attention spécifiques et préliminaires que le Conseil supérieur avait communiqués à l'institut en préparation de cette rencontre.

Étaient présents en qualité de représentants de l'institut : monsieur Bart VAN COILE (Président), mesdames Morgane DEPRIEZ (membre du Conseil), Liesbet DHAENE (Directeur général) et Fabienne CLEYMANS (Responsable de Cluster Profession & Qualité).

5. Le Conseil supérieur estime qu'il est utile de rappeler, dans le présent avis, certaines dispositions légales et réglementaires relatives à l'organisation des activités professionnelles, applicables aux membres de l'ITAA. Dans un souci d'exhaustivité, cet aperçu est complété par des précisions relatives au référentiel international en la matière.

a) Le cadre légal belge

6. Le législateur prévoit explicitement que tous les membres de l'ITAA (à l'inclusion des membres internes) exercent leurs activités professionnelles « *dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif qui leur est applicable* » (article 36, § 1er, de la loi du 17 mars 2019).

En ce qui concerne spécifiquement les experts-comptables certifiés, les conseillers fiscaux certifiés, les experts-comptables, les experts-comptables fiscalistes et stagiaires, qui exercent leurs activités professionnelles comme indépendant à titre principal ou accessoire, pour compte de tiers, ainsi que les personnes morales reconnues (les « professionnels » au sens de la loi du 17 mars 2019), l'organisation des activités professionnelles fait l'objet des règles énoncées sous la Section 3 du « Chapitre 6. Exercice de la profession » de la loi du 17 mars 2019. Cette Section 3 est intitulée « Organisation des activités professionnelles » et se limite à un seul article, l'article 38, libellé comme suit :

Le professionnel organise ses activités professionnelles en fonction de la nature et de l'étendue de sa clientèle et de manière équilibrée à la complexité des missions exécutées. *Il prévoit des moyens organisationnels et financiers appropriés. Il engage du personnel avec des qualifications professionnelles appropriées.*

Tout professionnel est censé s'acquitter en toute indépendance des activités ou des missions qui lui sont confiées, dans le respect des principes déontologiques ; ceux-ci portent au moins sur la fonction d'intérêt public du professionnel, son intégrité et son objectivité, ainsi que sur sa compétence et sa diligence, son respect de la confidentialité et son professionnalisme (article 37 de la loi du 17 mars 2019).

b) Cadre réglementaire belge

7. Sans préjudice de ces dispositions légales, tout professionnel est soumis à un nombre de dispositions réglementaires, qui prévoient notamment qu'il doit disposer d'un « *système de gestion de la qualité interne* ».

En effet, la qualité des méthodes de travail du professionnel, l'organisation de ses activités professionnelles à son cabinet, les activités exercées - notamment sous l'angle de l'application du cadre légal, réglementaire et normatif – ainsi que la manière dont il exerce ses missions, seront évalués dans le cadre de la revue qualité organisée par l'institut. A cette occasion, le rapporteur devra (notamment) s'assurer que le professionnel dispose d'un « *système de gestion de la qualité interne* », ainsi que d'une organisation adaptée à la taille et à la nature de son cabinet (article 27 *juncto* article 34, alinéa 1er, 1°, de l'arrêté royal du 9 décembre 2019 fixant un règlement relatif à la revue qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission).

c) Cadre normatif

8. Force est de constater que - pour le moment - il n'existe pas, au sein de l'ITAA, de normes spécifiques relatives à l'organisation des activités professionnelles qui seraient applicables aux professionnels.

Le projet de norme soumis pour avis entend remédier à cette absence : le projet vise à mettre en place un système de gestion de la qualité à organiser au sein des cabinets, qui devra leur permettre d'exercer leurs activités dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif applicable.

d) Référentiel international

9. En décembre 2020, les normes internationales suivantes ont été développées au sein du *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)¹ :

- *International Standard on Quality Management (IQSM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements;*
- *International Standard on Quality Management (ISQM) 2, Engagement Quality Reviews.*

Depuis 2022, ces normes sont disponibles en français et en néerlandais.

¹ L'IAASB, dont les activités sont facilitées par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) vise à assurer l'objectif d'intérêt général par l'établissement de normes internationales de haute qualité en vue d'améliorer la qualité et la consistance de l'exercice mondial de la profession et de renforcer la confiance du public dans la profession.

C. AVIS UNANIME DU CONSEIL SUPERIEUR

10. Le Conseil supérieur se réjouit de l'initiative du Conseil de l'ITAA de développer un cadre normatif pour la conception, la mise en place et le fonctionnement d'un système de gestion de la qualité au sein des cabinets.

En effet, un document de nature normative permettra à l'institut de préciser, à l'intention des professionnels, l'économie et les modalités d'application du cadre légal et réglementaire. Un cadre normatif clair et transparent constitue non seulement un repère pour les professionnels, mais également une source d'amélioration de la qualité, sans nul doute au profit de la clientèle des professionnels et, par extension, de la vie sociale.

11. L'initiative du Conseil de l'Institut est bienvenue, à plus forte raison que la réglementation relative à la revue qualité prévoit explicitement qu'il faut s'assurer que le professionnel dispose effectivement d'un « système de gestion de la qualité interne » et d'une « organisation adaptée à la taille et à la nature de son cabinet », alors qu'en réalité il n'existe pas de normes professionnelles permettant de contrôler ces informations. L'absence d'un référentiel tangible risque de compromettre un contrôle cohérent et efficace.

À cela s'ajoutent l'extension imminente, à partir du mois d'octobre 2024, de la revue qualité aux « experts-comptables » et aux « experts-comptables fiscalistes » (précédemment les membres de l'IPCF) - conformément à l'article 125, alinéa 6, de la loi du 17 mars 2019 - et l'évaluation, prévue par le Groupe d'action financière (GAFI/FATF) pour le mois d'avril 2025, des mesures d'exécution de la législation anti-blanchiment (5ème cycle d'évaluation mutuelle), qui soulignent davantage, si besoin en est, l'importance d'un référentiel tangible pour les professionnels en vue de l'organisation de leurs cabinets.

12. Le fait que le Ministre fédéral en charge de l'Economie envisage un affinement/une adaptation du cadre réglementaire existant pour ce qui concerne le mode d'organisation de la revue qualité² (comme prévu par l'arrêté royal du 9 décembre fixant un règlement relatif à la revue qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission), ne fait aucunement obstacle à l'initiative normative de l'institut visant à structurer l'organisation des cabinets. Le Conseil supérieur se réjouit d'ailleurs de l'initiative du Ministre fédéral en vue d'adapter l'arrêté royal du 9 décembre 2019, qui a, en effet, encore été pris en exécution de l'ancienne loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, entretemps abrogée par la loi du 17 mars 2019.

² Une demande d'avis du Ministre fédéral en charge de l'Economie est actuellement traitée par le Conseil supérieur.

13. Tel qu'il a été établi par l'Institut et soumis pour avis au Conseil supérieur, le projet de norme opère une distinction entre les :

- *exigences générales* de gestion de la qualité interne du cabinet (= « Partie 1 » du projet de norme, paragraphes 6-18) ; et les
- *exigences supplémentaires*, spécifiquement concernant « les missions d'assurance et les missions connexes » (= « Partie 2 » du projet de norme, paragraphes 19-40).

Concrètement, la « Partie 1 » du projet de norme identifie comme « *exigences générales de gestion de la qualité interne du cabinet* » :

- *Gouvernance et leadership* (paragraphe 7) ;
- *Règles de déontologie pertinentes* (paragraphe 8) ;
- *Exigences du réseau ou services du réseau* (paragraphes 9-10) ;
- *Organisation des activités professionnelles* (paragraphe 11) ;
- *Compétence* (paragraphe 12) ;
- *Acceptation de missions* (paragraphe 13) ;
- *Fin des relations clients* (paragraphe 14) ;
- *Assurance civile professionnelle* (paragraphe 15) ;
- *Secret professionnel et confidentialité* (paragraphe 16) ;
- *Processus de suivi et de prise de mesures correctives* (paragraphe 17) ;
- *Documentation* (paragraphe 18).

Les « *objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires concernant les missions d'assurance et les missions connexes* » (= « Partie 2 » du projet) à respecter par le cabinet dans le cadre de l'exercice de « missions d'assurance et de missions connexes », concernent :

- *Application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci* (paragraphe 24) ;
- *Responsabilité de l'associé responsable de mission à l'égard de la qualité de « missions d'assurance » et de « services connexes »* (paragraphes 25 à 27) ;
- *Le processus d'évaluation des risques du cabinet* (paragraphes 28-30) ;
- *Règles de déontologie pertinentes* (paragraphe 31) ;
- *Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques* (paragraphe 32) ;
- *Réalisation des missions* (paragraphe 34) ;
- *Informations et communications* (paragraphes 35-36) ;
- *Le processus de suivi et de prise de mesures correctives dans le cadre de la réalisation de « missions d'assurance et de services connexes »* (paragraphe 37) ;
- *Documentation* (paragraphes 38-40).

14. Le Conseil supérieur estime qu'en ce qui concerne tant son *timing* que son contenu, le projet de norme, et plus spécifiquement les paragraphes 1 à 18 de la « Partie 1 » du projet, sont à considérer comme une étape importante dans le processus d'établissement d'un référentiel tangible relatif à l'organisation des cabinets des professionnels membres de l'ITAA. Aussi le Conseil supérieur voit-il dans cette approche une excellente base de travail pour poursuivre dans cette voie.

D'une manière globale, le Conseil supérieur peut, en effet, souscrire au principe générale, énoncé dans les paragraphes 1 à 6 du projet de norme, que le cabinet doit concevoir, mettre en place et faire fonctionner un système de gestion de la qualité - en fonction d'un processus d'évaluation des risques - et qu'à cet égard, le cabinet doit tenir compte de la nature et de l'étendue de sa clientèle et de la complexité des missions exécutées.

L'objectif de ce système est de fournir au cabinet une assurance raisonnable qu'il exerce ses activités professionnelles dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif qui lui est applicable.

De l'avis du Conseil supérieur, les exigences générales imposées au système de gestion de la qualité, énoncées dans les paragraphes 7 à 18 du projet, y compris la désignation des personnes responsables en dernier ressort de ce système, revêtent une importance fondamentale pour une organisation adéquate et professionnelle du cabinet.

15. Contrairement à l'accueil positif qu'il réserve aux paragraphes 1 à 18 du projet de norme soumis pour avis, le Conseil supérieur a cependant été amené à formuler un nombre d'observations fondamentales au sujet de la « Partie 2 » du projet.

Ce sont des objections de nature technico-juridique (voir ci-dessous, C.1.) et des objections de fond (voir ci-dessous, C.2.).

Pour terminer, le Conseil supérieur formule un nombre de considérations générales concernant le projet soumis pour avis (voir ci-dessous, C.3.).

C.1. Objections de nature technico-juridique concernant la « Partie 2 » du projet de norme

16. A lire le paragraphe 30 de la « Partie 2 » du projet de norme, le cabinet doit définir - en ce qui concerne « les missions d'assurance et les services connexes » - des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires « *sur la base de l'ISQM 1* », plus particulièrement « *s'il apparaît que des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires sont nécessaires pour atteindre l'objectif supplémentaire* ».

En d'autres termes, selon le projet le professionnel devra, dans certaines circonstances, appliquer non seulement la norme ITAA en tant que telle, mais également des exigences supplémentaires « *sur la base de l'ISQM 1* » :

« *S'il apparaît que des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires sont nécessaires pour atteindre l'objectif supplémentaire, le cabinet doit définir des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires sur la base de l'ISQM 1.* »-[Paragraphe 30 du projet] (nous soulignons)

Le Conseil supérieur entend souligner que « *la norme ISQM 1* » en question est une vaste norme (internationale), qui ne se limite pas à 60 paragraphes contraignants imposant des « exigences » (ainsi que des définitions et des objectifs), mais qui comprend également 206 dispositions appelées paragraphes-A, avec des modalités d'application et autres informations explicatives .

Outre la question de savoir quelles sont les « *exigences supplémentaires sur la base de l'ISQM 1* » visées par le paragraphe 30 du projet de norme, le Conseil supérieur fait observer que ce paragraphe n'assure aucunement le niveau adéquat de sécurité juridique. Si l'intention est d'intégrer une norme internationale dans sa totalité dans le cadre normatif applicable aux professionnels inscrits au registre public de l'ITAA, il faut - sous l'angle de la sécurité juridique - le préciser dans la norme belge même, avec indication de la version et du titre exacts de la norme. La formulation actuelle du paragraphe 30 est beaucoup trop vague.

17. Ensuite, le Conseil supérieur déplore le défaut de concordance entre le libellé du projet de norme, dans la version communiquée, et le commentaire général à son sujet fourni par l'institut. Cet état des choses risque de créer de fausses attentes et nuit à la sécurité juridique.

Ainsi, par exemple, les courriels d'accompagnement du 13 novembre 2023 adressés au Conseil supérieur précisent à ce sujet :

« *Je tiens également à souligner que la norme ISQM 1 fait partie intégrante du projet de norme : (...).* » [Nous soulignons]
[Traduction de l'extrait des courriels d'accompagnement du 13 novembre 2023]

et

« *Vous aurez l'occasion de constater que, sur la base du processus d'évaluation des risques que le cabinet doit mettre en œuvre dans le cadre de la réalisation de missions d'assurance et de missions connexes, les structures plus complexes (en réseau) peuvent avoir besoin d'appliquer des objectifs de qualité et des exigences de qualité supplémentaires pour atteindre l'objectif additionnel de la norme. Dans ces cas-là, cela s'ajoute à la partie 2 de la norme. Pour ces objectifs de qualité et exigences de qualité supplémentaires, il est fait référence à la norme ISQM 1, qui fait partie intégrante de la présente norme. » [Nous soulignons] [Traduction de l'extrait des courriels d'accompagnement du 13 novembre 2023]*

Même dans les « *slides présentant les décisions de politique générale sous-jacentes à la rédaction de ce projet de norme* », joints à la demande d'avis adressée par courriel au Conseil supérieur, il est précisé que la norme ISQM 1 ferait partie intégrante de la norme.

Or, le projet de norme, quant à lui, se réfère uniquement dans son paragraphe 30 (vaguement) à la norme ISQM 1.

Pour autant que nécessaire, le Conseil supérieur souligne que les explications ou éclaircissements apportés par courriel, slides ou autres documents, n'ont aucune valeur normative, mais sont plutôt source de confusion et de déception s'ils ne sont pas conformes au texte de la norme elle-même. Il insiste dès lors auprès de l'institut pour que celui-ci remédie de manière urgente au défaut de concordance entre le texte de la norme et les autres explications, afin d'éviter toute fausse attente et de ne pas compromettre la sécurité juridique.

C.2. Objections de fond concernant la « Partie 2 » du projet de norme

18. Comme précisé ci-avant (cf. Supra, point 13), le projet de norme opère une distinction entre les :

- *exigences générales* de gestion de la qualité interne du cabinet (= « Partie 1 » du projet de norme, paragraphes 6-18) ; et les
- *exigences supplémentaires*, spécifiquement concernant « les missions d'assurance et les missions connexes » (= « Partie 2 » du projet de norme, paragraphes 19-40).

Il ressort des paragraphes 2 et 3 du projet de norme (imposant au cabinet de concevoir et de mettre en place un système d'évaluation des risques), que si le cabinet réalise des « missions d'assurance » et/ou des « missions connexes », le cabinet doit respecter non seulement la « Partie 1 », mais également la « Partie 2 » de la norme. Le paragraphe 24 apporte cependant une nuance à cette obligation, dans ce sens, qu'une exigence supplémentaire ne devra pas être respectée si « *cette exigence [n'est] pas pertinente en raison de la nature et des circonstances du cabinet* ».

Le « choix » - en fonction du processus d'évaluation des risques - « *de mettre en œuvre ou non la Partie 2 de la norme au sein du cabinet* » incombe à la (aux) personne(s) responsable(s) en dernier ressort du système de gestion de la qualité (paragraphe 3 du projet). Certes, le cabinet devra rendre compte de cette décision.

Le paragraphe 19 du projet précise ensuite le champ d'application de la « Partie 2 ».

Ainsi, un cabinet qui réalise des « missions d'assurance » et/ou des « missions connexes » devra appliquer la « Partie 2 », soit « au niveau de la mission », soit « au niveau du cabinet ». L'application soit « au niveau de la mission », soit « au niveau du cabinet », dépendra (du volume) des activités du cabinet :

- i) *si les missions du cabinet consistent en moins de 10 % de missions d'assurance ou en moins de 25 % de missions connexes, le cabinet doit se conformer à ces objectifs en matière de qualité et ces exigences supplémentaires au niveau de la mission ;*

ii) si les missions du cabinet consistent en plus de 10 % de missions d'assurance ou en plus de 25 % de missions connexes, le cabinet doit se conformer à ces objectifs en matière de qualité et ces exigences supplémentaires au niveau du cabinet. [paragraphe 19 du projet]

19. Le Conseil supérieur constate que les dispositions susvisées du projet de norme suscitent plusieurs problèmes, plus particulièrement au niveau des paragraphes 19, 24 et 30 du projet :

i. Critères entraînant l'application (ou non) de la « Partie 2 »

Le paragraphe 19 fixe plusieurs pourcentages à observer en vue de définir si la « Partie 2 » doit être appliquée soit « au niveau de la mission », soit « au niveau du cabinet ».

En effet, le projet de norme opère une distinction selon que les missions du cabinet :

- « consistent en moins de 10 % de missions d'assurance » ; ou
- « consistent en plus de 10 % de missions d'assurance » ;

ou que les missions du cabinet :

- « consistent en moins de 25 % de missions connexes » ; ou
- « consistent en plus de 25 % de missions connexes ».

Les critères fixés par le projet de norme ne constituent pas un repère adéquat pour assurer une application correcte de la norme :

- Se pose, par exemple, la question, pour un cabinet, de savoir comment calculer dans la pratique les seuils de 10% ou de 25%. S'agit-il d'un pourcentage par rapport à un nombre de missions, ou plutôt par rapport à un chiffre d'affaires ?
- Il n'est pas clair non plus quelle sera la période de référence à prendre en considération pour calculer ces pourcentages : les missions de l'exercice précédent, de l'exercice en cours, des 12 derniers mois, des missions futures, ... ? De toute évidence, une appréciation uniquement *a posteriori* par le cabinet sur la base du chiffre d'affaires de l'exercice écoulé semble exclu, parce qu'il n'est pas concevable qu'un cabinet puisse « régler après coup » l'application (ou non) des exigences en matière de gestion de la qualité.
- Et ensuite : quelles missions sont exactement visées ? Si un volume de « missions d'assurance » et/ou de « missions connexes » constitue le critère du calcul, il importe pour un professionnel de savoir exactement quelles missions sont éligibles comme « missions d'assurance » et comme « missions connexes », et quelles missions ne le sont pas.

Lorsqu'une norme contraignante détermine des critères, ceux-ci doivent être clairs, mesurables et accessibles, et en même temps compréhensibles pour les cabinets appelés à les appliquer.

Il importe pour les professionnels comme pour l'institut que les critères déterminés par la norme, soient clairs, vu la responsabilité de l'institut de veiller à ce que les prescriptions normatives soient correctement appliquées et respectées par les professionnels.

L'institut devrait, en effet, – notamment dans le cadre d'une revue qualité – pouvoir s'assurer que les critères sont ou non correctement appliqués par le professionnel. Si un cabinet, pour suivre la norme, se voyait obligé d'appliquer des critères difficilement saisissables par l'institut, comme, par exemple, un chiffre d'affaires pour certaines missions, cela risque de compromettre un contrôle opérationnel et effectif du respect de la norme.

20. Outre le défaut de précision des critères fixés par le projet de norme, le Conseil supérieur ne parvient pas à identifier la base sur laquelle ces critères/pourcentages prévus par le paragraphe 19 du projet ont été retenus, voire à apprécier leur pertinence.

La question se pose de savoir si l'institut est à même de quantifier le nombre de professionnels ou de cabinets censés appliquer (ou non) la « Partie 2 », soit au niveau du cabinet, soit au niveau de la mission. De là aussi la question de savoir si l'institut peut quantifier le nombre et déterminer la nature des missions réalisées par les cabinets.

Eu égard aux considérations qui précèdent, le Conseil supérieur est d'avis que les critères proposés par le projet de norme, ont été déterminés de façon imprécise, ce qui empêche un contrôle des seuils. Or, ce contrôle revêt une importance cruciale pour l'application de la norme contraignante proposée.

ii. Application des exigences supplémentaires « sur la base de la norme ISQM 1 »

21. En ce qui concerne la référence faite à la « norme ISQM 1 », le Conseil supérieur a déjà fait part de ses objections technico-juridiques (*cf. supra*, points 16-17).

Sous un angle plus fondamental, la référence à / ladite intégration de la norme ISQM 1 prévue par le paragraphe 30 du projet de norme, appelle un nombre d'objections de fond.

Au préalable, il est important de souligner :

- que la norme ISQM 1 est une norme internationale relative à la « gestion de la qualité » par les cabinets. Il s'agit d'un « système » de gestion de la qualité, qui fonctionne de façon continue et itérative (et dès lors non linéaire). Un système de gestion de la qualité basé sur la norme ISQM 1 comprend huit composantes (*cf. § 6 de l'ISQM 1*) ; il ne s'agit pas tellement d'« éléments isolés »³, mais d'éléments constitutifs d'une « *approche de gestion de la qualité intégrée qui réfléchit au système dans son ensemble* »;

³ Contrairement à la « Norme Internationale de Contrôle Qualité 1 » (ISQC 1) relative à un système de « gestion de la qualité », la norme ISQM 1 concerne plutôt un système de « management de la qualité », d'où la différence terminologique.

- que - selon la norme ISQM 1 - lors de la réalisation, par un cabinet, d'une des missions visées par la norme ISQM 1 (une mission de contrôle, l'examen d'états financiers, d'autres missions d'assurance ou de services connexes), la norme ISQM 1 s'applique (cf. § 5 de la norme ISQM 1) ;
- que - selon la norme ISQM 1 - le cabinet doit - en principe - se conformer à chacune des exigences de la norme ISQM 1, à moins qu'une exigence ne soit pas pertinente (en raison de la nature et des circonstances ou de ses missions) (cf. § 17 de la norme ISQM 1) ;
- que la norme ISQM 1 s'applique à tout type de cabinet ; il n'existe pas de norme internationale relative à l'organisation des cabinets, comme c'est, par exemple, le cas des normes *ISA for Less Complex Entities*. L'« adaptabilité » ou « scalability » de la norme ISQM 1 permet uniquement à un petit cabinet ou un cabinet peu complexe d'appliquer certaines exigences « de manière plus simplifiée »⁴.

22. Il semble au Conseil supérieur que le projet de norme soumis pour avis, et plus particulièrement ses paragraphes 19, 24 et 30, méconnaissent les principes susvisés de la norme ISQM 1.

Il n'est notamment pas clair comment un système de gestion de la qualité concernant l'« organisation » au sein d'un cabinet, peut être appliqué uniquement au niveau des missions (à une seule mission, par exemple).

Il semble également que le projet de norme considère - à tort - que l'application de la norme ISQM 1 serait « modulable ». Une fausse compréhension de la notion d'« adaptabilité » de la norme ISQM 1 peut sans doute expliquer cette approche. Certes, la norme ISQM 1 permet, lors de l'application d'une approche du cabinet basée sur les risques, de tenir compte de la nature et des circonstances du cabinet et des missions réalisées par le cabinet (cf. § 10 de la norme ISQM 1), auquel cas certaines exigences de la norme ISQM 1 peuvent éventuellement être qualifiées de « non pertinentes » (cf. § 17 de la norme ISQM 1, ainsi que § A29 de la norme ISQM 1). Voilà ce qu'il faut entendre par « adaptabilité ». Or, ce n'est pas une raison qui permettrait d'éliminer certaines composantes du système, voire de librement choisir d'appliquer seulement une ou plusieurs composantes tout en se conformant à la norme ISQM 1. Au contraire, la norme ISQM 1 fonctionne comme un ensemble indivisible. Pour certains cabinets, il pourrait se justifier d'appliquer des exigences non pas « réduites », mais « différentes ».

La norme ISQM 1 doit également être lue conjointement avec une autre norme internationale, à savoir, la ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*⁵. Elle traite de la désignation et de l'aptitude de la personne

⁴ Voir à ce sujet, le [GUIDE DE PREMIÈRE MISE EN ŒUVRE DE LA NORME ISQM 1](https://www.iaasb.org/publications/guide-de-premiere-mise-en-oeuvre-de-la-norme-isqm-1), page 13 des 101 pages (<https://www.iaasb.org/publications/guide-de-premiere-mise-en-oeuvre-de-la-norme-isqm-1>) ;

Exemples présentés dans la norme ISQM 1 qui portent spécifiquement sur l'adaptabilité :

- *Paragraphe A35 : Attribution des rôles et des responsabilités*
- *Paragraphes A39 and A52 : Processus d'évaluation des risques du cabinet*
- *Paragraphe A99 : Ressources*
- *Paragraphe A111 : Informations et communications*
- *Paragraphes A144, A156 et A166 : Processus de suivi et de prise de mesures correctives*
- *Paragraphes A189 et A199 : Évaluation du SGQ et évaluations de la performance*
- *Paragraphe A203 : Documentation*

⁵ ISQM 2, *Engagement Quality Reviews*.

chargée de la revue de la qualité (*Engagement Quality Reviewer* ou EQR) ainsi que de la réalisation et de la documentation d'une revue de la qualité des missions.

Cependant, le Conseil supérieur ignore si le paragraphe 30 du projet de norme couvre ou non aussi la norme ISQM 2.

23. Le Conseil supérieur constate que la demande d'avis transmis par courriel en date du 13 novembre 2023, comprend, outre le projet de norme, un autre document de 6 pages, intitulé « *Projet de norme relative à la gestion de la qualité interne – Introduction* » avec, au bas de la page, la mention « *LIDH. Norme relative à la gestion de la qualité interne. Introduction* »

Ce document, apparemment conçu comme un document de politique générale, traite successivement les sujets suivants :

- *Champ d'application de la présente norme*
- *Le système de gestion de la qualité du cabinet*
- *Examen de proportionnalité*
 1. *Obligation de conduite préalable d'un examen de proportionnalité*
 2. *Adoption d'une norme relative à la gestion de la qualité interne*
 - a. *Objectif des dispositions adoptées*
 - b. *Les dispositions sont propres à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi*
 3. *Les dispositions ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.*

Même si le Conseil supérieur ignore l'objectif de ce document distinct, ainsi que l'usage qu'il en sera fait (publiquement ou non), il insiste auprès de l'institut pour que celui-ci assure que la portée et le contexte de la norme soient correctement reflétés.

Le Conseil supérieur présume que l'intention n'est pas d'intégrer ce document distinct de 6 pages dans la norme proprement dite. Toujours est-il que le Conseil supérieur entend s'opposer formellement contre les informations trompeuses et imprécises contenues dans ce document.

Ainsi, par exemple, les considérations suivantes reprises dans ce document de 6 pages, s'avèrent imprécises :

- *« Il convient de faire remarquer que l'ICE a délibérément choisi de rendre ISQM1 également applicable aux missions de services connexes, et ce contrairement à l'IRE qui a décidé de n'appliquer ISQM1 qu'aux missions d'assurance. »*
- *« Le fait que la majorité des cabinets ICE, par nature, n'exécutent des missions d'assurance et de services connexes qu'accessoirement par rapport à l'ensemble de leurs missions permet à l'ICE d'implémenter la norme ISQM1 par biais d'une norme générale applicable à tous les cabinets ICE, en application du principe d'adaptabilité et tenant compte de la nature des cabinets ICE. ».*
- *« À cet égard, il est important de constater que le principe de proportionnalité ne s'oppose pas à la conception de la norme ISQM 1 par les cabinets ICE, grâce au principe d'adaptabilité de la norme ISQM 1. »*

- « Cette constatation permet à ICE d'appliquer la norme ISQM 1 en tenant compte du principe de proportionnalité et en appliquant le principe d'adaptabilité sur mesure de la grande majorité des cabinets ICE. »
- « Pour les « sole practitioners » et les structures non complexes, les objectifs de qualité et les exigences de qualité supplémentaires de la norme ISQM 1 (complétée, le cas échéant, par la norme ISA 220), tels qu'ils figurent dans la partie 2 de la norme, s'appliquent. » [Nous soulignons]

C.3. Considérations générales concernant le projet de norme

24. Outre les observations concernant la « Partie 2 » du projet de norme, formulées dans les points 16 à 23 et justifiant une révision du projet, le Conseil supérieur entend également émettre un nombre de considérations générales :

i. Date d'entrée en vigueur

25. Le projet tel qu'il a été soumis à l'avis du Conseil supérieur, ne mentionne pas de date d'entrée en vigueur. Il ne prévoit pas non plus la possibilité pour les cabinets d'opter, le cas échéant, pour une éventuelle période de démarrage pour la conception et la mise en place de leur système de gestion de la qualité.

Pour le Conseil supérieur, il est impératif que l'institut l'informe de la date d'entrée en vigueur proposée et complète le projet en conséquence.

ii. Préambule

26. Le projet tel qu'il a été soumis à l'avis du Conseil supérieur, ne comporte pas de préambule ni de considérants. Or, le document prévoit une case pour un titre, mais celle-ci est restée vide.

Le Conseil supérieur estime qu'il est nécessaire pour l'institut de compléter le projet sur ce point.

iii. Définitions

27. Le projet tel qu'il a été soumis à l'avis du Conseil supérieur, contient une longue série de définitions, en général conformes à la terminologie utilisée au sein de l'IFAC (*International Federation of Accountants*) et d'organisations connexes (par exemple, l'IAASB, chargé de l'établissement de normes internationales d'audit et d'assurance).

Le projet de norme comporte, par exemple, les définitions suivantes : « missions d'assurance », « missions connexes », « procédures convenues », « mission de compilation », ...

Ces définitions sont évidemment importantes pour l'application de la norme, mais force est de constater, pour le Conseil supérieur, qu'à ce jour, ces notions n'apparaissent nullement dans le cadre légal, réglementaire et normatif actuel applicable aux professionnels membres de l'ITAA.

La question se pose dès lors de savoir si cette terminologie est déjà suffisamment connue par les professionnels sur le terrain. L'application correcte de la norme, y compris le contrôle de celle-ci, suppose, en effet, que le contenu exact de ces définitions soit bien compris. Est-ce que l'institut établira une liste concrète, à l'usage des cabinets, des « missions d'assurance » et des « missions connexes » ?

Le Conseil supérieur invite l'institut à lui fournir des précisions sur les missions concrètement visées par les différentes définitions, ainsi que sur la mesure dans laquelle ces définitions fournies par le projet de norme s'alignent sur la liste des activités professionnelles des experts-comptables et des conseillers fiscaux visée par les articles 3 et 6 de la loi du 17 mars 2019.

Le Conseil supérieur estime qu'il est nécessaire pour l'institut de lui communiquer son point de vue à ce sujet.

iv. Prévoir, à l'intention des professionnels, des mesures d'accompagnement, des sessions d'information ou des instruments

28. L'introduction du projet de norme exigera probablement, de la part de certains professionnels, des efforts considérables en termes d'organisation de leur cabinet.

Le Conseil supérieur ignore si l'institut connaît les défis à relever par les cabinets (en termes de temps, moyens, personnel, informatique, ...). Le Conseil supérieur ignore également si l'institut envisage des mesures d'accompagnement ou la mise à disposition d'instruments facilitant pour les professionnels le passage au nouveau cadre normatif.

Le Conseil supérieur estime qu'il est important pour l'institut de consentir, dans toute la mesure du possible, tous les efforts nécessaires à soutenir les cabinets, en tenant compte de leur diversité.

Le Conseil supérieur estime qu'il est nécessaire pour l'institut de l'informer de l'accompagnement et du soutien des professionnels qu'il envisage.

v. *Défi posé au contrôle et à la revue qualité par l'institut*

29. L'introduction de la nouvelle norme posera nul doute un défi non seulement aux professionnels sur le terrain, mais également à l'institut lui-même, dans le cadre de sa compétence légale de supervision de l'exercice de la profession, dans la perspective d'un contrôle cohérent et effectif du respect des nouvelles règles normatives.

L'institut est invité à en faire rapport à intervalles réguliers au Conseil supérieur.

C.4. Conclusion

30. Le Conseil supérieur se réjouit de l'initiative de l'institut d'élaborer un cadre normatif relatif à l'organisation du cabinet des professionnels.

En raison d'un nombre d'objections et de considérations de nature technico-juridique et de fond (*cf. supra*, C.1 à C.3), le Conseil supérieur se voit néanmoins obligé d'émettre, sur le projet de norme, dans la version actuelle qui lui a été transmise par l'institut en date du 13 novembre 2023, un avis négatif.

Le Conseil supérieur invite l'institut à lui soumettre une version adaptée de la norme, qui tient compte du présent avis. De toute évidence, le Conseil supérieur se tient à la disposition des représentants de l'institut pour toute concertation sur le sujet.