

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5^{ème} étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

**Avis du 16 janvier 2003 portant sur le « Mission Statement »
de la Commission des normes de révision de l'IRE
du 4 octobre 2002 relatif à l'adaptation des normes et
recommandations de l'IRE aux normes d'audit
internationales (ISA)**

annexe VII

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a adopté le 4 octobre 2002 et transmis au Conseil supérieur le « *Mission statement* » de la Commission des normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatif à l'adaptation des normes et des recommandations de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises aux normes d'audit internationales.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables 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.

Dans le cadre du premier avis du Conseil supérieur relatif à la préparation des Instituts au passage des normes comptables internationales, adopté le 20 septembre 2002, les membres du Conseil supérieur ont identifié quatre éléments fondamentaux auxquels devraient veiller les trois Instituts concernés :

- l'information régulière de leurs membres ;
- la formation à la maîtrise des normes IAS/IFRS ;
- l'adaptation du cadre normatif ;
- la surveillance particulière des professionnels durant la période critique du passage au nouveau référentiel comptable par un nombre important d'entreprises.

Ce document constitue un premier élément de réponse du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à l'adaptation du cadre normatif auxquels sont soumis les reviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

1. Contexte européen

1.1. Premiers jalons posés en 1999

Le plan d'action¹ relatif à la mise en place d'un cadre pour les marchés financiers, adopté par la Commission européenne en 1999, identifie un certain nombre de priorités permettant d'aboutir à la mise sur pied d'un marché financier unique au sein de l'Union européenne.

Ce plan d'action a été adopté à la suite d'un certain nombre de travaux préparatoires. On relèvera notamment :

- le livre vert² relatif au rôle, au statut et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne de 1996 ;
- la communication³ de la Commission européenne de 1998 concernant le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne.

En ce qui concerne le « *reporting financier* », la Commission souligne, dans le plan d'action de 1999, l'importance de l'utilisation d'un référentiel comptable unique assurant une meilleure comparabilité de l'information comptable et financière publiée par toutes les entreprises de l'Union européenne cotées sur une place boursière quelconque. Elle marque à l'époque sa préférence pour les normes IAS (International accounting standards).

De cette même communication de la Commission européenne, il ressort qu'une véritable comparabilité ne pourra être obtenue sans une harmonisation quant aux normes d'audit sous-jacentes à l'attestation des comptes dans le cadre du contrôle légal des comptes. A nouveau, la Commission européenne marque sa préférence pour les normes internationales d'audit, les normes ISA (International standards on auditing). Ces normes sont élaborées par l'*International Auditing and Assurance Services Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC).

De l'avis de la Commission européenne, ces normes internationales d'audit cons-

tituent un cadre minimum permettant d'assurer une comparabilité des travaux d'audit et fournissant dès lors une meilleure crédibilité de l'information publiée par les entreprises cotées au travers de leurs états financiers.

1.2. Stratégie européenne communiquée en juin 2000

Le 13 juin 2000, la Commission européenne a communiqué⁴ au Conseil et au Parlement européen sa vision de la marche à suivre pour mener à bien la stratégie en matière d'information financière reprise dans le plan d'action de 1999.

Cette stratégie est composée de trois axes :

- **l'axe comptable**, consistant en l'utilisation des normes comptables internationales dès 2005, à tout le moins pour l'établissement des comptes consolidés des entreprises de l'Union européenne cotées sur un marché boursier ;
- **l'axe contrôle des comptes**, consistant en l'utilisation des normes d'audit internationales pour le contrôle légal des comptes, à tout le moins des sociétés soumises à l'obligation d'utiliser les normes comptables internationales ;
- **l'axe contrôle prudentiel**, consistant en l'obtention de l'assurance de l'égalité des conditions de concurrence et en la réduction des risques d'arbitrage réglementaire.

Il ressort de cette communication du 13 juin 2000 que la fonction de contrôle légal des comptes, qui vise à garantir une application adéquate des normes comptables, devra satisfaire à des critères exigeants de manière uniforme partout dans l'Union européenne.

Pour ce faire, la Commission européenne estime qu'il est urgent :

- de définir des standards pour le contrôle légal des comptes ;

1. « *Financial Services: Implementing the framework for financial markets: Action plan* », Communication de la Commission européenne, COM (1999) 232 du 11 mai 1999, 31 p.

2. *JOCE* n° C321 du 28 octobre 1996, p. 1. Voyez en particulier les paragraphes 3.37 et 3.38.

3. *JOCE* n° C143 du 8 mai 1998, p. 12. Voyez en particulier les paragraphes 3.7 et 3.8.

4. *Stratégie de l'Union européenne en matière d'information financière: la marche à suivre*, Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen du 13 juin 2000, COM(2000) 359 final, 12 p.

- de développer des normes d'éthique professionnelle;
- de mettre en place des systèmes d'assurance-qualité efficaces pour la fonction de contrôle légal des comptes.

Enfin, le comité de l'UE chargé des questions de contrôle légal des comptes (le *Committee on auditing* de la Commission européenne) est chargé¹, dans le cadre de ce document, d'entreprendre des travaux visant à proposer à la Commission européenne le développement d'une approche commune en matière de normes d'audit et d'éthique professionnelle.

De ces divers travaux, deux recommandations ont été adoptées à ce jour:

- la recommandation de la Commission européenne² du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne;
- la recommandation de la Commission européenne³ du 16 mai 2002 relative aux principes fondamentaux en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne.

Le *Committee on auditing* de la Commission européenne examine, depuis juin 2002, les standards à retenir au niveau européen pour le contrôle légal des comptes. De ces discussions, il ressort que l'approche «ISA +», à savoir l'utilisation des différentes normes internationales d'audit pour le contrôle légal des comptes de toutes les sociétés, le cas échéant complétées de dispositions permettant de tenir compte des spécificités soit au niveau européen, soit au niveau national, pourrait être retenue.

1.3. En 2002, réaction européenne à la suite de l'affaire Enron

Dans le cadre de la réunion du Conseil ECOFIN informel qui s'est tenu les 12 et 13 avril 2002 à Oviedo, ledit Conseil a entériné les conclusions du document de la Commission européenne présentant

les premières réponses de l'Union européenne aux questions politiques soulevées par l'affaire Enron.

Dans ce document⁴, la Commission préconise des mesures concernant les trois domaines relatifs au contrôle légal des comptes pour lesquels la Commission européenne estimait, en juin 2000, qu'il y a urgence:

- l'adoption par la Commission de sa recommandation sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes, d'ici à la fin avril;
- l'adoption par la Commission d'une nouvelle communication sur ses priorités en matière de contrôle légal des comptes, d'ici à septembre. Cette communication pourrait aborder notamment les questions suivantes:
 - l'utilisation, d'ici à 2005, des normes internationales d'audit (ISA) dans toutes les missions de contrôle effectuées dans l'Union;
 - des exigences minimales concernant l'organisation, au niveau national et éventuellement européen, d'une surveillance publique de la profession de l'audit, associant une forte proportion de personnes extérieures à la profession
 - le gouvernement d'entreprise en matière de contrôle légal des comptes, notamment en ce qui concerne le rôle futur des comités d'audit dans les sociétés européennes cotées en bourse;
 - l'adoption éventuelle d'un code d'éthique, destiné à protéger l'intégrité de la profession dans l'Union européenne;
 - la constitution d'une base juridique appropriée pour les initiatives communautaires en matière de contrôle légal des comptes, notamment par une actualisation de la huitième directive sur le droit des sociétés, qui concerne le contrôle légal des comptes;
- une évaluation, en 2003, de la mise en œuvre par les États membres de la recommandation relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne.

1. Voir à ce propos le paragraphe 27 de la Communication du 13 juin 2000.

2. JOCE n° L91 du 31 mars 2002, p. 91.

3. JOCE n° L191 du 19 juillet 2002, p. 22.

4. Note au Conseil EcoFin informel des 12 et 13 avril 2002 à Oviedo relative à une première réponse de l'Union européenne aux questions politiques soulevées par l'affaire Enron. Ce document est disponible sur internet à l'adresse suivante: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/news/.

5. Cette recommandation a été adoptée par la Commission européenne le 16 mai 2002 et publiée au JOCE le 19 juillet 2002.

2. Prises de position en Belgique

Dans le cadre du premier avis du Conseil supérieur relatif à la préparation des Instituts au passage des normes comptables internationales, adopté le 20 septembre 2002, les membres du Conseil supérieur ont identifié quatre éléments fondamentaux auxquels devraient veiller les trois Instituts concernés :

- l'information régulière de leurs membres;
- la formation à la maîtrise des normes IAS/IFRS;
- l'adaptation du cadre normatif;
- la surveillance particulière des professionnels durant la période critique du passage au nouveau référentiel comptable par un nombre important d'entreprises.

Le «*Mission statement*» de la Commission des normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatif à l'adaptation des normes et des recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux normes d'audit internationales, adopté le 4 octobre 2002 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, constitue un premier élément de réponse du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à l'adaptation du cadre normatif auxquels sont soumis les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

2.1. Approche «ISA +»

A la lecture du document transmis le 23 octobre 2002, les membres du Conseil supérieur ne peuvent que se réjouir de constater que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a pris une position cohérente avec les discussions tenues actuellement au sein du *Committee on auditing* de la Commission européenne.

En effet, comme annoncé dans le rapport annuel 2001 du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises¹, il est proposé de scinder à l'avenir les recommandations de révision en trois sections :

- la section 1 contiendrait la traduction littérale de la norme ISA;
- la section 2 reprendrait les références aux dispositions législatives ou réglementaires spécifiques au droit belge;
- la section 3 contiendrait les lignes de conduite et d'interprétation du texte repris en section 1 au vu du contexte national.

Cette présentation devrait permettre, de l'avis des membres du Conseil supérieur, l'application d'une approche de type «ISA +», au sens des débats actuels au sein du *Committee on auditing* de la Commission européenne, évoqués ci-avant sous le point 1.2.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant attirer l'attention sur l'importance respective que revêtent les sections 1 et 3 de ces textes normatifs dans la mesure où la section 1 devient le texte de référence auquel doivent se référer les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs travaux de révision et que la section 3 contient les éléments de ligne de conduite spécifiques au contexte belge. Il importe, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que les réviseurs d'entreprises disposent, comme par le passé, d'un cadre normatif compréhensible par tous, et tenant compte de l'environnement belge.

Dans le cadre de la communication des projets de textes normatifs, mais également des textes définitifs, il importe, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que les réviseurs d'entreprises soient clairement informés qu'à l'avenir ils doivent respecter en tout point le prescrit de la section 1 et que les sections 2 et 3 ont été ajoutées, d'une part, pour faciliter la compréhension du texte international et, d'autre part, pour mettre en lumière les éventuelles spécificités du cadre légal et réglementaire belge.

Les membres du Conseil supérieur insistent sur l'importance qu'ils accordent au fait que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises attire l'attention

1. Institut des Réviseurs d'Entreprises, Rapport 2001, pp. 232-233.

sur le rôle central de la section 1 des différentes recommandations. A cet effet, il est proposé d'ajouter systématiquement à côté du titre général «recommandation de révision» une note de bas de page précisant le rôle central de la section 1. Cette note de bas de page devrait également être répétée dans le Vademecum du réviseur d'entreprises reprenant la compilation de l'ensemble des normes et recommandations¹ auxquelles doivent se référer les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

Enfin, dans le cadre de l'envoi de la circulaire transmettant le texte définitif des normes et recommandations, il est proposé de mentionner clairement dans le corps même du texte de la lettre circu-

laire l'importance qu'il convient d'apporter à la section 1.

Pour éviter tout problème de compréhension quant à l'importance respective des trois sections proposées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises mais également dans un souci de clarté, les membres du Conseil supérieur proposent au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de structurer les trois sections de manière différente. Il serait, en effet, utile pour les réviseurs d'entreprises de disposer d'un texte normatif clair abordant en parallèle les aspects de la section 1 et de la section 3.

A cet effet, les membres du Conseil supérieur proposent la présentation suivante:

Cadre légal et réglementaire (<i>l'équivalent de la section 2</i>)	
Texte normatif (<i>l'équivalent de la section 1</i>)	Les interprétations et spécificités nationales (<i>l'équivalent de la section 3</i>)

Dans le cadre de l'approche «ISA +», une telle présentation reviendrait à présenter dans la colonne de gauche les normes ISA et dans la colonne de droite les «+».

2.2. Méthode de travail et ordre des travaux de la Commission des normes de révision

2.2.1. Aspects généraux

Du «*Mission statement*» transmis pour avis, il ressort que les travaux de la Commission des normes de révision, pour l'année à venir, sont de deux types :

- l'adoption des textes normatifs selon la nouvelle structure (décrite ci-avant sous le point 2.1.);
- la mise à jour des normes et recommandations actuelles pour ce qui concerne les références au Code des sociétés et à son arrêté royal d'exécution. Une distinction est faite, à ce propos, selon qu'il s'agit d'adaptations de nature purement formelle ou d'adaptations quant au fond du texte normatif.

Compte tenu du délai restreint dont dispose le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour adopter l'ensemble des normes internationales d'audit, sous la forme d'«ISA +», les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur l'utilité de se pencher à deux reprises sur chaque texte: une première fois pour l'adaptation des références au droit des sociétés et au droit comptable (accompagnée, le cas échéant, d'adaptations quant au fond) et une seconde fois pour la rédaction des textes normatifs selon la nouvelle structure.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent néanmoins laisser à l'appréciation du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le choix des méthodes de travail retenues au sein de la Commission des normes de révision. **Ils insistent cependant sur l'importance qu'ils accordent au respect de l'échéancier transmis pour l'année 2003. En effet, il importe que les réviseurs d'entreprises disposent de leur nouveau référentiel en matière de normes d'audit au plus tôt et ce au plus tard le 1^{er} janvier 2004.** Ceci devrait permettre aux réviseurs d'entreprises ayant

1. Il va de soi que, dans un premier temps, cette note de bas de page ne devrait figurer que pour les normes et recommandations utilisant la nouvelle présentation en trois sections.

une mission de contrôle légal des comptes dans une société devant établir des comptes consolidés conformes aux normes IAS/IFRS d'être en mesure d'effectuer leurs travaux d'audit dans des conditions acceptables.

En ce qui concerne la liste des normes ISA à transposer au niveau national, les membres du Conseil supérieur souhaitent également attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur l'importance que revêt le projet norme ISA, intitulé «*Reporting on compliance with International Financial Reporting Standards*» discuté actuellement au sein de l'IFAC.

Il est indispensable de l'avis des membres du Conseil supérieur d'informer dès à présent les réviseurs d'entreprises de la portée de ce projet de norme et de transposer celle-ci dans le cadre normatif belge dès que le texte sera adopté au niveau international dans la mesure où une guidance est donnée dans les situations que rencontreront les réviseurs d'entreprises exerçant une mission de contrôle légal des comptes dans des entreprises souhaitant anticiper l'obligation décidée au niveau européen de publier les comptes consolidés des sociétés de l'Union européenne cotées en bourse selon les normes IAS/IFRS à partir de 2005.

2.2.2. Autres aspects

A la lecture du «Mission statement» adopté par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, les membres du Conseil supérieur ont souhaité mettre en lumière un certain nombre de questions relatives au document transmis qu'ils souhaiteraient poser:

– La distinction entre normes et recommandations est-elle supprimée?

Dans l'affirmative, s'orientent-elles vers des textes de types «normes» ou de type «recommandations». En d'autres termes, est-il possible de déroger aux dispositions contenues dans les textes normatifs de type «ISA +» dans les cas visés actuellement dans le paragraphe 1.1.2. c) des normes générales de révision?

Dans l'affirmative, cette distinction disparaît-elle également pour les normes et recommandations (non liées au contrôle légal des comptes) communes à plusieurs Instituts ?

– Les normes «ISA +» de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises respecteront-elles la numérotation retenue au niveau international?

Dans l'affirmative, cela signifierait la disparition des normes générales de révision.

D'autres exemples sensibles ont été énoncés dans le premier avis du Conseil supérieur² relatif à la préparation des Instituts au passage des normes comptables internationales, adopté le 20 septembre 2002.

2.3. Travaux de la Commission des normes de révision dans un environnement international

Depuis de nombreuses années, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a marqué le souhait que les normes et recommandations de révision applicables aux missions de contrôle légal des comptes effectuées par les réviseurs d'entreprises soient cohérentes avec les normes d'audit recommandées au niveau international.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il apparaît souhaitable que les membres de la Commission des normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises puissent jouer à l'avenir un rôle proactif dans le processus d'élaboration des normes internationales d'audit de manière à être en mesure d'adapter dans les plus brefs délais les textes normatifs belges, que ce soit lorsqu'une nouvelle norme ISA est adoptée au niveau international ou lorsque une norme ISA existante est modifiée.

Dans ce contexte, il importe qu'une dynamique soit mise en place entre les travaux de ladite commission de l'IRE et les débats menés au niveau international de manière à disposer à tous les niveaux de l'information et de l'expérience nécessaires.

1. «Les «recommandations» de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates, même si celles-ci ne correspondent pas aux dites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier», Normes générales de révision, paragraphe 1.1.2.c), Vademecum du réviseur d'entreprises 2001, p.464.

2. Voyez à ce propos le point 3.3. dudit avis.