

**Avis du 2 juin 2025 concernant un
projet de norme du Conseil de l'ITAA relatif à la « gestion de la qualité interne »**

Synthèse

Comme déjà mentionné expressément dans son précédent avis du 13 février 2024, le Conseil supérieur confirme qu'il adopte une position positive à l'égard des paragraphes 1 à 18 du projet de norme relatif à la « *gestion de la qualité interne* » soumis pour avis par l'ITAA. En d'autres termes, le Conseil supérieur formule un **avis favorable** ayant trait à la « **Partie 1** » du **projet de norme** (« *Exigences générales de gestion de la qualité interne du cabinet* »). Parallèlement, le Conseil supérieur insiste auprès de l'institut pour que la « **Partie 1** » du **projet de norme soit mise en œuvre sans délai**. Non seulement la « *Partie 1* » concerne la majorité des cabinets ITAA, mais en outre, de l'avis du Conseil supérieur, il n'existe aucune raison de reporter davantage son entrée en vigueur.

S'agissant de la partie dite « *Partie 2* » du projet de norme de l'ITAA (« *Objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires concernant les missions d'assurance et les missions connexes* »), le Conseil supérieur est amené à souligner un certain nombre de préoccupations fondamentales. Celles-ci concernent le manque de sécurité juridique et de proportionnalité de la « *Partie 2* » du projet de norme ainsi que le fait que cette partie n'offre pas de garanties suffisantes quant à une équivalence avec les normes ISQM et quant à l'existence d'un « *level playing field* », en raison de l'approche fondée sur les « *building blocks* ». Le Conseil supérieur relève par ailleurs plusieurs aspects spécifiques problématiques, tels que le champ d'application insuffisamment clair et le fait que le cadre de contrôle du respect de la norme (avec l'intégration envisagée dans la revue qualité) ainsi que l'accompagnement des professionnels concernés ne sont pour l'instant pas suffisamment développés. Par conséquent, le Conseil supérieur formule un **avis défavorable pour ce qui concerne la « Partie 2 »** du projet de norme.

Le présent avis comprend également un **Plan d'action imposé à l'institut**, compte tenu du besoin urgent de prescriptions normatives applicables claires et aisément applicables en matière de gestion de la qualité interne pour les professionnels ITAA réalisant des missions d'assurance et/ou des missions connexes.

A. Introduction

1. Par courrier du 6 janvier 2025 (reçu via mail le 6 janvier 2025), Messieurs Bart VAN COILE et Vincent DELVAUX, respectivement Président et Vice-président de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (en abrégé, ICE ou, en anglais, ITAA), ont transmis au Conseil supérieur une demande d'avis concernant une version adaptée du « *projet de norme relative à la gestion de la qualité interne* ».

Il s'agit de la troisième demande d'avis introduite par l'ITAA à ce sujet.

Le Conseil supérieur est invité « *conformément à l'article 80, § 2 de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal [...] à fournir un avis favorable dûment motivé [...] à propos des décisions du Conseil de l'ITAA du 5 novembre 2024 relatives au projet de norme sur la gestion de la qualité interne* ».

Afin que la demande d'avis de l'institut puisse être considérée comme complète, le Conseil supérieur a adressé à l'ITAA, le 3 février 2025, une série de questions appelant des éclaircissements complémentaires. Le Président et le Vice-président de l'Institut y ont répondu par courrier en date du 10 mars 2025.

2. Le projet de norme soumis pour avis a été élaboré par le Conseil de l'ITAA dans le cadre de sa compétence en matière d'adoption et de publication de normes techniques et de recommandations, spécifiquement pour l'exercice de la profession d'expert-comptable et de conseiller fiscal.

Cette compétence du Conseil de l'Institut repose sur l'article 72, §1^{er}, 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 législateur a confié au Conseil supérieur des Professions économiques la mission de contribuer au développement du cadre légal, réglementaire et normatif applicable aux professions économiques, notamment par la formulation d'avis ou de recommandations à destination du Parlement, du gouvernement ou des instituts des professions économiques.

Plus précisément, l'ITAA est tenu de consulter le Conseil supérieur pour toute décision à portée générale prise par le Conseil de l'Institut en vue d'édicter une norme technique ou une recommandation spécifique à l'exercice de la profession (au sens de l'article 72, alinéa 1^{er}, 2° de la loi du 17 mars 2019).

Il ressort également de la législation que le Conseil de l'ITAA ne peut s'écarter d'un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si cet avis concerne une matière touchant à plus d'une profession ou qualité (article 80, alinéa 2, deuxième phrase de la loi du 17 mars 2019). En outre, un délai de trois mois est laissé au Conseil supérieur pour rendre l'avis demandé. A défaut, il est réputé avoir émis un avis favorable (article 80, alinéa 3 de la loi du 17 mars 2019).

Dans la mesure où le présent avis concerne plusieurs qualités, le Conseil de l'Institut ne peut s'écarter de cet avis.

B. Préambule – Historique

4. La proposition de norme de l'ITAA relative à la « *gestion de la qualité interne* »¹, telle que soumise au Conseil supérieur pour avis, fait suite à des versions antérieures du projet de norme que l'Institut avait successivement transmises pour avis en novembre 2023 et en juillet 2024.

Des échanges de vues concernant les versions précédentes du projet ont eu lieu entre les représentants de l'Institut et les membres du Conseil supérieur, plus précisément en janvier 2024 et en septembre 2024.

Le Conseil supérieur a émis, le 13 février 2024, un avis² défavorable sur la première version du projet de norme³ (version de novembre 2023).

La deuxième version du projet de norme (version de juillet 2024) n'a pas donné lieu à un avis formel du Conseil supérieur dans la mesure où l'Institut a retiré le projet en octobre 2024. A la suite de ce retrait par l'ITAA, le Conseil supérieur a informé l'Institut – par le biais d'un courrier du 18 octobre 2024 – que le projet soulevait encore un certain nombre de préoccupations et de points d'attention devant être clarifiés. Le Conseil supérieur a également insisté explicitement pour accélérer l'adoption de la norme et a proposé d'organiser⁴, à cette fin, une concertation préalable à une nouvelle demande d'avis.

Le 6 janvier 2025, le Conseil supérieur a reçu de l'ITAA une troisième version adaptée du projet de norme (version de janvier 2025). Le 10 mars 2025, l'Institut a fourni – à la demande du Conseil supérieur⁵ – des explications complémentaires concernant le projet.

5. Dans un souci d'exhaustivité et pour permettre la bonne compréhension du présent avis, une présentation chronologique résumée des phases antérieures de ce dossier est reprise ci-après :

- 13 novembre 2023 : l'ITAA transmet pour avis du Conseil supérieur une première version du projet de norme relative à la gestion de la qualité interne (= **première demande d'avis**) ;
- 9 janvier 2024 : **rencontre** des membres du Conseil supérieur avec les représentants de l'ITAA à propos des questionnaires relatifs à la revue qualité, notamment en ce qui concerne la procédure de gestion de la qualité interne ;
- 13 février 2024 : **avis défavorable** du Conseil supérieur concernant le projet de norme (version de novembre 2023) (reproduit en Annexe C du présent avis) ;
- 19 juillet 2024 : l'ITAA transmet pour avis du Conseil supérieur une version adaptée du projet de « norme relative à la gestion de la qualité » (version de juillet 2024) (= **deuxième demande d'avis**) ;

¹ En néerlandais, *norm intern kwaliteitsmanagement*.

² Avis du Conseil supérieur du 13 février 2024 concernant un projet de norme de l'ITAA relative à la gestion de la qualité interne, repris en **annexe C** du présent avis et disponible sur le site internet du Conseil supérieur : <https://cspe-hreb.be/ysite/pdf/avis-du-13-fevrier-2024.pdf>.

³ En néerlandais, *norm interne kwaliteitsbeheersing*.

⁴ Un extrait du courrier adressé le 18 octobre 2024 par le Conseil supérieur à l'ITAA est repris en **annexe B** du présent avis.

⁵ Un extrait du courrier adressé le 3 février 2025 par le Conseil supérieur à l'ITAA est repris en **annexe A** du présent avis.

- 26 septembre 2024 (avant-midi) : **rencontre / échange de vues** entre les représentants de l'ITAA et les membres du Conseil supérieur nouvellement constitué, dans le cadre d'une réunion du Conseil supérieur ;
- 26 septembre 2024 (après-midi) : mail du Président du Conseil supérieur adressé à l'ITAA, proposant – conformément à ce qui avait été convenu lors de la rencontre de l'avant-midi – plusieurs dates pour organiser une **réunion technique** à propos du projet de norme (version de juillet 2024) ;
- 4 octobre 2024 : mail de Mme Liesbet DHAENE (directrice générale de l'ITAA) : « *Uit de bespreking van het voorstel van Norm Kwaliteitsbeheersing, kwamen al een aantal beleidsmatige punten naar voren op basis waarvan wij ons voorstel van Norm Kwaliteitsbeheersing nu al zouden willen aanpassen en voorleggen aan onze Raad. Wij zullen u dit aangepast voorstel zo snel als mogelijk voorleggen in de hoop dit opnieuw aan de Hoge Raad te kunnen voorstellen* » (= **retrait de la deuxième demande d'avis**) ;
- 18 octobre 2024 : courrier du Président du Conseil supérieur adressé au 4 octobre 2024 au Président et au Vice-président de l'ITAA : « *De leden van de Hoge Raad hebben ter gelegenheid van de vergadering van 14 oktober 2024 hiervan [nvdr: van de mail van 4 oktober 2024] kennis genomen en gaan ervan uit dat deze mededeling vanwege het instituut moet worden gezien als een intrekking van het verzoek om advies van 19 juli 2024. Behoudens tegenbericht van uw kant, beschouwt de Hoge Raad dan ook dat de lopende adviesprocedure zonder voorwerp is geworden.* » Dans le même courrier, le Conseil supérieur insiste sur la nécessité d'une **concertation préalable** et énumère plusieurs **préoccupations et points d'attention** concernant le projet, qui doivent être clarifiés (extrait du courrier du 18 octobre 2024 reproduit en Annexe B du présent avis) ;
- 6 janvier 2025 : l'ITAA transmet au Conseil supérieur pour avis une nouvelle version du projet de « norme relative à la gestion de la qualité interne » (version de janvier 2025) (= **troisième demande d'avis**) ;
- 3 février 2025 : le Conseil supérieur juge la demande d'avis incomplète (ce qui ne permet pas au délai légal de trois mois de courir) et demande à l'ITAA des éclaircissements supplémentaires sur plusieurs points spécifiques (extrait du courrier du 3 février 2025 reproduit en Annexe A du présent avis) ;
- 10 mars 2025 : l'ITAA fournit des explications complémentaires et répond aux questions du Conseil supérieur.

6. Pour situer les dispositions légales et réglementaires actuelles relatives à l'organisation des activités professionnelles applicables aux membres de l'ITAA ainsi que le cadre de référence international en la matière, le Conseil supérieur renvoie à son précédent avis du 13 février 2024.

Dans le présent avis, le Conseil supérieur se limite à rappeler que le législateur prescrit expressément que le professionnel (c'est-à-dire l'expert-comptable certifié, le conseiller fiscal certifié, l'expert-comptable, le fiscaliste-comptable et les stagiaires qui exercent les activités professionnelles en tant qu'indépendants, que ce soit à titre principal ou complémentaire ou pour le compte de tiers ainsi que les personnes morales reconnues) 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.* » (article 38 *partim* de la loi du 17 mars 2019).

Le professionnel doit disposer d'un « *système de gestion de la qualité interne* ». En effet, la qualité des méthodes de travail du professionnel ainsi que l'organisation de ses activités professionnelles au sein de son cabinet, les activités effectuées — notamment l'application du cadre légal, réglementaire et normatif — et la manière dont il exécute ses missions, seront examinés dans le cadre de la revue qualité organisée par l'institut. 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 (lecture conjointe des articles 27 et 34, premier alinéa, 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*).

À ce jour, il n'existe — pour ce qui concerne l'ITAA — aucun prescrit normatif belge spécifique ayant trait à l'organisation des activités professionnelles applicable aux professionnels de l'ITAA.

Au sein de l'*International Federation of Accountants* (IFAC), les normes internationales suivantes ont été élaborées en décembre 2020 par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)⁶ :

- *International Standard on Quality Management (ISQM) 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, une version française et une version néerlandaise de ces normes sont disponibles sur le site de l'IAASB⁷.

L'ITAA est membre de l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Cette adhésion a d'ailleurs été officiellement confirmée au Conseil supérieur par le Président de l'ITAA dans un courrier du 18 juin 2021, à la suite de la fusion entre l'IEC et l'IPCF. Par conséquent, l'ITAA est réputé se conformer aux *Statements of Membership Obligations (SMO)* de l'IFAC.

En outre, l'ITAA indique lui-même vouloir suivre autant que possible les normes de l'IFAC : « *Gelet op het belang om nationaal/internationaal de kwaliteit van de ITAA-normen ten aanzien van stakeholders te bewijzen, wil het ITAA de internationale normen van IFAC zoveel als mogelijk in de Belgische rechtsorde integreren, eerder dan eigen normen over de betreffende opdrachten te creëren.* » (Extrait des courriers du 28 novembre 2024 et du 28 avril 2025 adressés par l'ITAA au Conseil supérieur dans le cadre de la proposition d'introduction d'une « *Norme relative aux missions de compilation (ISRS 4410)* »).

⁶ L'IAASB, dont les travaux sont publiés par l'*International Federation of Accountants* (IFAC), vise à servir l'intérêt public en établissant des normes de haute qualité et, ce faisant, à améliorer la qualité et la cohérence de l'exercice de la profession à l'échelle mondiale, ainsi qu'à renforcer la confiance du public dans la profession.

⁷ La version française des normes est disponible au départ de la page internet suivante : <https://www.iaasb.org/publications/norme-internationale-de-gestion-de-la-qualite-isqm-1-gestion-de-la-qualite-par-les-cabinets-qui>. Pour la version néerlandaise, voyez : <https://www.iaasb.org/publications/internationale-standaard-voor-kwaliteitsmanagement-isqm-1-kwaliteitsmanagement-voor-kantoren-die>.

C. Objet de la demande d'avis

7. Le projet de norme soumis pour avis (version de janvier 2025) « vise la création d'un cadre normatif concernant la gestion de la qualité interne pour toutes les missions des membres de l'ICE et l'introduction d'un système de gestion de la qualité interne inspiré par des ISQM 1 et ISQM 2 pour les cabinets qui réalisent des missions d'assurance et des services connexes aux missions d'assurance. » (cf. Introduction du projet).

Le projet opère une distinction entre :

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

L'introduction du projet précise :

« qu'accessoirement à l'ensemble de leurs missions, la majorité des cabinets ICE exécutent *par nature* des missions d'assurance et des services connexes aux missions d'assurance » ;

ainsi que :

« *en terme de taille*, les cabinets ICE sont de petite taille ou de taille moyenne dans leur très grande majorité ».

Il est également souligné que :

« dans le cadre de la compétence que lui confère l'article 72, 2° de la loi du 17 mars 2019, le Conseil a pris, de manière générale, la décision stratégique de respecter le « principe think small first », que la Commission européenne a exposé pour la première fois dans son Small Business Act (Com(2008) 394). Ce principe a donné naissance, que ce soit sur le plan national (avec la Norme PME) ou sur le plan international (avec la norme ISA pour les « Less Complex Entities »), à des normes relatives aux missions d'assurance pour les informations financières historiques qui sont spécifiquement axées sur les PME et adaptées à leur taille et à leur complexité »

et

« le Conseil applique ces principes lors de l'introduction de la présente norme de gestion de la qualité interne inspirée par des normes ISQM 1 et ISQM 2 en vertu du principe d'adaptabilité. Dans la partie 2 de la norme (*relative aux missions d'assurance et de services connexes à l'assurance*), le Conseil part dès lors des principes « think small first » et « building blocks », sur la base du processus d'évaluation des risques que le cabinet doit effectuer dans le cadre de l'exercice des missions d'assurance et de services connexes à l'assurance. »

En outre, l'institut aurait élaboré un plan d'action

« visant à accompagner les professionnels économiques lors de la mise en œuvre de cette norme, notamment par l'intermédiaire d'articles, de formations, de vidéos et d'outils non contraignants qui ont été mis à disposition au fur et à mesure sur le site internet de l'ICE ».

Outre un certain nombre de définitions et l'obligation de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité — via un processus d'évaluation des risques de qualité — ainsi que la désignation des responsables ultimes en la matière (paragraphes 1 à 5 du projet), la « **Partie 1** » du projet de norme comprend les « Exigences générales de gestion de la qualité interne au cabinet » suivantes :

- *gouvernance et leadership* (paragraphe 7) ;
- *règles de déontologie pertinentes* (paragraphe 8) ;

- exigences du réseau ou services du réseau (paragraphe 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), auquel(le)s le cabinet doit se conformer dans le cadre de l'exécution de ces « missions d'assurance et missions connexes », portent sur :

- l'application des exigences pertinentes et la conformité de celles-ci (paragraphe 24) ;
- la responsabilité de l'associé responsable de mission à l'égard de la qualité des missions d'assurance et de services connexes (paragraphe 25 à 27) ;
- le processus d'évaluation des risques du cabinet à la lumière de la nature et des circonstances du cabinet (paragraphe 28-30) ;
- les règles de déontologie pertinentes (paragraphe 31) ;
- l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques (paragraphe 32) ;
- la réalisation des missions (paragraphe 34) ;
- les informations et communications (paragraphe 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) ;
- la documentation (paragraphe 38-40).

En ce qui concerne l'**entrée en vigueur**, l'introduction du projet précise que :

« la conception et la mise en œuvre du système de gestion de la qualité interne pour les missions conformément à cette norme doivent avoir lieu au plus tard le jour où l'ICE dispose d'un cadre réglementaire complet en matière de déontologie et de revue qualité ».

Il ressort de la norme même que :

« La présente norme entre en vigueur le jour que l'arrêté royal⁸ visé par l'article 36, § 2 de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal et de l'arrêté royal⁹ visé par l'article 60 de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal sont entrés en vigueur. »

8. Force est de constater que le nombre de modifications apportées à la norme en projet faisant l'objet du présent avis (version de juillet 2024), en comparaison avec la version précédente du projet de norme (version de novembre 2023) sur laquelle le Conseil supérieur s'est prononcé, est plutôt limité.

⁸ Article 36, § 2 de la loi du 17 mars 2019 : « Le Roi détermine, après avis du Conseil de l'Institut, les mesures spécifiques relatives à la déontologie ainsi que les mesures visant à assurer l'indépendance.

Le Conseil de l'Institut rend son avis dans les trois mois après la réception de la demande d'avis sur le projet, à défaut de quoi le Conseil de l'Institut est réputé n'avoir aucune observation sur le projet.

Ces règles sont, le cas échéant, différentes selon que la personne exerce ses activités sous le statut d'indépendant ou sous un autre statut, et pour les personnes visées à l'article 23.) ».

⁹ Article 60 de la loi du 17 mars 2019 : « Le Roi établit un règlement de la revue qualité, après avis du Conseil de l'Institut, et crée auprès de l'Institut une commission revue qualité, chargée de l'organisation de la revue qualité.

Le Conseil de l'Institut rend son avis dans les trois mois après la réception de la demande d'avis sur le projet, à défaut de quoi le Conseil de l'Institut est réputé n'avoir aucune observation sur le projet. (...) ».

Parmi celles-ci, on relèvera notamment les modifications suivantes :

- L'adjonction, tant dans les considérants précédant la norme que dans le paragraphe 30 de la norme, en ce qui concerne la référence faite aux normes ISQM 1 et ISQM 2, en précisant « inspiré de » (au lieu de « l'introduction d'ISQM 1 et ISQM 2 »).

<i>... la présente norme de gestion de la qualité interne « inspirée par des normes ISQM 1 et ISQM 2 en vertu de principe d'adaptabilité ».</i>	<i>...deze norm “geïnspireerd op basis van” de ISQM 1 en de ISQM 2, door de toepassing van het beginsel van schaalbaarheid...</i>
--	--

- Dans la version néerlandaise du projet de norme, **une adaptation terminologique** : remplacement de « *kwaliteitsbeheersing* » (cf. ISQC 1) par « *kwaliteitsmanagement* » (cf. ISQM). Ceci n'a pas d'impact sur la version française du projet de norme.
- L'adjonction d'une « évaluation de l'impact sur les cabinets » – réalisée par le Conseil de l'ITAA en concertation avec le Conseil supérieur – **après l'entrée en vigueur de la norme**, dans un délai de deux ans (voir le complément relatif à l'entrée en vigueur de la norme, paragraphe 40).

<i>Dans un délai de deux ans à dater de l'entrée en vigueur de la présente norme, le Conseil en concertation avec le Conseil supérieur des Professions économiques, évalue, à la lumière de la proportionnalité, l'impact de l'introduction d'un système de gestion de la qualité fondé sur la présente norme sur les petits, moyennes et grands cabinets et sur leur fonctionnement.</i>	<i>Binnen een termijn van twee jaar te rekenen vanaf de inwerkingtreding van deze norm, evalueert de Raad, in overleg met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in het licht van de proportionaliteit, de impact van de invoering van een kwaliteitsmanagement-systeem gebaseerd op deze norm op zowel kleine, middelgrote als grote kantoren en hun werking.</i>
--	---

9. La demande d'explications complémentaires adressée par le Conseil supérieur à l'Institut — afin de pouvoir considérer la demande d'avis comme complète — par courrier du 3 février 2025 concerne les « *Objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires concernant les missions d'assurance et les missions connexes* » (« *Partie 2* » du projet). Un extrait du courrier du Conseil supérieur adressé à l'Institut, reprenant les demandes de clarification, est joint en **annexe A du présent avis**.

Les questions soulevées par le Conseil supérieur portent notamment sur :

- le champ d'application des objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires – *ratione personae* (paragraphe 19 – partie 2 du projet) ;
- le champ d'application des objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires – *ratione materiae* (paragraphe 19 – partie 2 du projet) ;
- la prise en considération des principes de proportionnalité, compte tenu de la nature et de la taille de la clientèle du cabinet et proportionnellement à la complexité des missions (« *scalability* »), tout en respectant le principe dit du « *level playing field* » pour certaines missions ;
- l'importance des mesures d'accompagnement et de soutien nécessaires au bénéfice des cabinets ;
- le déroulement de la supervision¹⁰ du respect correct des prescriptions normatives, dans le cadre de la revue qualité organisée au sein de l'institut ;

¹⁰ L'article 62, § 1^{er}, 5° de la loi du 17 mars 2019 qualifie la mission de l'Institut (ICE) de « supervision de l'exercice de la profession » alors que l'alinéa 3 de l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 décrit la mission de l'institut (IEC) comme suit : « veiller

- les dispositions relatives à l'entrée en vigueur proposée de la norme en projet.

Le Président et le Vice-président de l'institut ont répondu à la demande de clarification formulée par le Conseil supérieur dans leur courrier du 10 mars 2025 en apportant notamment des explications ayant trait :

- aux mesures d'accompagnement que l'institut envisage de mettre en place ;
- à la réforme de la Cellule Accompagnement que l'Institut projette ;
- au fait que l'institut ne dispose actuellement d'aucune information précise concernant le nombre de professionnels/cabinets ITAA qui exécutent des missions d'assurance ou des missions connexes d'assurance ;
- au renouvellement du cadre normatif envisagé par l'institut afin de disposer, à l'avenir, de davantage et de meilleures informations sur le nombre de missions d'assurance et de missions connexes exécutées par les professionnels ;
- au fait qu'il est impossible de dresser une image générale permettant d'indiquer si la norme entraînera ou non des mesures significatives au sein des cabinets ;
- au fait que la norme en projet s'inspire de normes internationales et serait équivalente à celles-ci, ce qui contribuerait à instaurer des conditions de concurrence équitables en matière de gestion de la qualité interne entre les professionnels ;
- au déroulement de la supervision du respect correct des prescriptions normatives, dans le cadre de la revue qualité ;
- etc. :

(...) Het Instituut voorziet, in de schoot van de Cluster Kenniscentrum, om een breed scala van ondersteunende maatregelen voor zijn leden te voorzien. Deze zullen bestaan uit infosessies, de publicatie van diverse artikelen in ITAA-Zine, op de ITAA Blog en via diverse andere communicatiekanalen waarover het Instituut beschikt.

Tevens zullen er korte video-opnames gebeuren waarin concrete duiding zal worden gegeven hoe men aan deze norm kan voldoen, zowel tijdens de uitvoering van een in de norm bedoelde opdracht als met betrekking tot de organisatie op kantoonniveau. Al deze ondersteunende maatregelen zullen zowel deel 1 als deel 2 van de norm omvatten.

Beroepsbeoefenaars, die aanvangen met de uitvoering van deze opdrachten, [zullen] door de daartoe hervormde Cel Begeleiding ondersteund worden bij hun eerste verslagen, zodat de ervaring vanuit het Instituut kan gedeeld worden met de beroepsbeoefenaars die deze opdrachten voor het eerst uitvoeren.

(...)

Op dit ogenblik beschikt het Instituut, op grond van het actueel wettelijk, reglementair en normatief kader uitsluitend over gebrekkige informatie. De normen ISRS 4400 en 4410 zitten nog in de ontwerpfase, waardoor er omtrent aan assurance verwante opdrachten geen cijfers beschikbaar zijn. Op grond van het huidige wettelijk, reglementair en normatief kader, moeten de beroepsbeoefenaars de uitvoering van deze opdrachten niet melden aan het Instituut.

au bon accomplissement des missions confiées à ses membres et aux personnes soumises à sa surveillance et à son pouvoir disciplinaire ».

Dans la mesure où la mission de supervision comprend la revue qualité (examen périodique), la surveillance (examen occasionnel) et la discipline, le mot « supervision » sera utilisé lorsqu'il couvre la mission dans sa globalité et retiendra le mot « surveillance » lorsqu'il correspond à une des trois angles de supervision, à savoir l'examen occasionnel, hors revue qualité, par exemple à la suite d'une plainte introduite.

Het Instituut beschikt op basis van het huidig normatief kader wel over cijfers met betrekking tot de aan het Instituut toegestuurde verslagen met betrekking tot sommige assuranceopdrachten. (geen verplichting tot opsturen bij de KMO-audit en geen verplichting voor verslagen W.V.V. 3:101).

(...)

Eerst en vooral zal elk kantoor intern toezicht moeten houden op de correcte naleving van deze norm, zoals dit ook het geval is voor andere wettelijke, reglementaire en normatieve verplichtingen zoals AWW-wetgeving, GDPR, deontologie, permanente vorming, ...).

Driejaarlijks zullen de beroepsbeoefenaars de nodige permanente vorming moeten volgen die specifiek betrekking heeft op dit type van opdrachten.

Daarnaast zal ieder lid de uitgevoerde assurance en aan assurance verwante opdrachten voorbehouden opdrachten, KMO-audit, verslagen inzake artikel 3.101 WVV...) in de toekomst aan het Instituut moeten melden.

Vervolgens zullen in het kader van de kwaliteitstoetsing die door het Instituut om de 7 jaar uitgevoerd wordt over de uitvoering van deze opdrachten en de bijhorende maatregelen inzake kwaliteitsmanagement specifieke vragen worden gesteld in de voorbereidende vragenlijsten en zullen er steekproefsgewijs controles gedaan worden op enkele van de dossiers van dit type opdrachten.

Indien onregelmatigheden zouden worden vastgesteld, zullen deze tuchtrechtelijk vervolgd worden.

Daarenboven zullen beroepsbeoefenaars, die aanvangen met de uitvoering van deze opdrachten, door de daartoe hervormde Cel Begeleiding ondersteund worden bij hun eerste verslagen, zodat de ervaring vanuit het Instituut kan gedeeld worden met de beroepsbeoefenaars die deze opdrachten voor het eerst uitvoeren.

(...)

Het is inderdaad zo dat ISQM 1 in een systeem van kwaliteitsmanagement op kantoonniveau voorziet. Daarnaast voorziet ISA 220 (Revised) in kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau. Deze norm, dat ter goedkeuring voorligt aan Uw Hoge Raad, is een op ISQM 1, ISQM 2 en ISA 220 (Revised) geïnspireerd ontwerp, dat een gelijkwaardige mate van kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau en op kantoonniveau nastreeft.

(...)

(Extrait du courrier de l'ITAA du 10 mars 2025 adressé au Conseil supérieur)

10. A titre de complément, il convient de relever que dans un courrier distinct daté du 19 mars 2025, adressé par le Président et le Vice-président de l'Institut au Conseil supérieur, d'autres informations pertinentes peuvent être dégagées, en particulier dans le cadre de la réaction de l'ITAA à l'avis¹¹ du Conseil supérieur du 19 février 2025 portant sur le projet de norme de l'ITAA concernant la

¹¹ Avis du 19 février 2025 portant sur le projet de norme de l'ITAA concernant la « Norme relative à la suppression de la Norme générale de contrôle et à l'exécution des missions légalement réservées exclusivement à l'expert-comptable certifié », disponible sur le site internet du Conseil supérieur : <https://cspe-hreb.be/ysite/pdf/avis-du-19-fevrier-2025-abrogation-ngc-et-norme-nouvelle.pdf>.

« Norme relative à la suppression de la Norme générale de contrôle et à l'exécution des missions légalement réservées exclusivement à l'expert-comptable certifié ».

Ce courrier mentionne (notamment) que l'ITAA prévoit, d'ici septembre 2025, plusieurs initiatives normatives dans le domaine des missions d'assurance et des missions connexes. Cette information est importante dans le cadre de la norme en projet concernant la gestion de la qualité interne.

Parmi les éléments à noter, figurent notamment :

- l'obligation future pour les membres de l'ITAA souhaitant exécuter des missions d'assurance ou des missions connexes de s'inscrire sur une liste tenue par l'ITAA ;
- l'obligation de suivre un nombre minimum d'heures de formation spécifique relatives à ces missions ;
- la remise d'un rapport annuel par le professionnel, indiquant le nombre de missions réalisées par type.

(...) Zoals in ons schrijven dd. 14 februari 2025 reeds werd toegelicht, omvatte de Algemene controlenorm de verplichting aan de gecertificeerd accountant om de verslagen die hij opmaakt in het kader van de uitvoering van “een hem door of krachtens de wet toevertrouwde opdracht aan het Instituut toegezonden worden met het oog op de uitoefening van de confraternele controle”.

Deze confraternele controle werd uitgeoefend door de Cel Begeleiding, welke samengesteld was door gecertificeerd accountants. Door de afschaffing van de Algemene controlenorm, wordt deze verplichting afgeschaft.

Dergelijke confraternele controle zal ingekanteld worden in de kwaliteitstoetsing, welke een confraternele begeleiding verzoent met de mogelijkheid om – indien nodig – maatregelen op te leggen. Binnen de periodieke kwaliteitstoetsing zullen verslagen dan ook opgevraagd worden en een aantal voorwaarden getest worden.

De Raad wenst dit toezicht te verruimen naar verslagen die opgesteld worden in het kader van Samenstellingsopdrachten en andere “aan assurance verwante opdrachten”, welke in de toekomst door onze leden zouden kunnen uitgevoerd worden. Dit geldt ook voor verslagen die zullen opgesteld worden in het kader van de nieuwe opdracht van onze leden van assurance van duurzaamheidsinformatie van KMO's.

Deze inkanteling in de kwaliteitstoetsing zal begeleid worden door enerzijds een ondersteuning van de leden en anderzijds een opvolging van het aantal opdrachten dat elk lid uitvoert. De ondersteuning zal gebeuren via het aanbevelen van opleidingen voor het uitvoeren van bijzondere opdrachten en regelmatige updates. De leden zullen ook de mogelijkheid krijgen om op vrijwillige basis ontwerpverslagen te bezorgen aan een nieuwe cel begeleiding en in dit kader begeleiding te krijgen. Deze cel begeleiding zal ook “zitnamiddagen” houden.

Leden die dergelijke opdrachten wensen uit te voeren, zullen zich moeten aanmelden bij het ITAA. Zij zullen verplicht worden om een aantal uren permanente vorming m.b.t deze opdrachten te volgen en het Instituut jaarlijks informeren van het aantal opdrachten dat hij uitvoerde per soort opdracht. Deze opvolging zal gebeuren met een digitale tool, die al beschikbaar is op het ITAA. In voorkomend geval, kan de Raad op basis van deze opvolging beslissen om een bijzondere kwaliteitstoetsing bij betreffend lid uit te laten voeren.

(...)

2. Oprichting nieuwe Cel Begeleiding

Er zal een nieuwe Cel Begeleiding worden opgericht die zal instaan voor de organisatie van de 'zitnamiddagen' en waarvan de leden daarnaast ook individueel advies zullen verlenen over toegestuurde ontwerpverslagen.

Na het uitsturen van een oproep aan de leden in de loop van het 2e trimester 2025, zal de Raad de kandidaturen screenen en analyseren waarna de Raad dan de leden van deze nieuwe Cel zal benoemen vóór het einde van het 3e trimester 2025. De Cel zal vanaf dan haar werkzaamheden kunnen aanvangen.

3. Invoering van een nieuwe norm ter opvolging van het aantal door de gecertificeerde accountants uitgevoerde opdrachten

Een nieuwe norm zal de volgende verplichtingen regelen:

- 1. Aanmelden op een lijst als gecertificeerd accountant die deze opdrachten uitvoert.*
- 2. Het volgen van een min. aantal uren specifieke opleiding m.b.t. deze opdrachten*
- 3. Het indienen van een jaarlijks verslag door de gecertificeerde accountant m.b.t het aantal uitgevoerde opdrachten per soort.*

Er wordt voorzien dat de ITAA Raad een voorstel van norm voor advies aan de HREB voorlegt op het einde van het 3e trim.2025.

Conclusie:

Naast het verder uitwerken van de controle via de kwaliteitstoetsing voor deze opdrachten na inwerkingtreding van toekomstige normen, en naast de verdere uitbouw van specifieke opleidingen, zal het ITAA tegen het einde van het 3e trimester 2025:

- De nieuwe Cel Begeleiding oprichten*
- Een nieuwe norm ter opvolging van het aantal door de gecertificeerde accountants uitgevoerde opdrachten aan de Hoge Raad voorleggen*

(Extrait du courrier (avec annexe) adressé par l'ITAA le 19 mars 2025 au Conseil supérieur)

D. Avis unanime du Conseil supérieur

11. Comme déjà mentionné expressément dans son précédent avis du 13 février 2024, le Conseil supérieur confirme qu'il adopte une position positive à l'égard des paragraphes 1 à 18 de la norme en projet. En d'autres termes, le Conseil supérieur formule un **avis favorable** ayant trait à la partie dite « **Partie 1** » de la norme en projet (« *Exigences générales de gestion de la qualité interne du cabinet* »). Parallèlement, le Conseil supérieur insiste auprès de l'institut pour que la « **Partie 1** » de la norme en projet soit **mise en œuvre sans délai**. Non seulement la « Partie 1 » concerne la majorité des cabinets ITAA, mais en outre, de l'avis du Conseil supérieur, il n'existe aucune raison de reporter davantage l'entrée en vigueur de la « **Partie 1** ».

12. S'agissant de la partie dite « **Partie 2** » (« *Objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires concernant les missions d'assurance et les missions connexes* »), le Conseil supérieur

est amené à souligner un certain nombre de préoccupations fondamentales. En outre, diverses observations relatives à certains points spécifiques ont également été relevées. Par conséquent, le Conseil supérieur formule un **avis défavorable** pour ce qui concerne la « **Partie 2** » de la norme en projet. Cet avis comprend par ailleurs un **plan d'action imposé à l'institut**, compte tenu du besoin urgent de prescriptions normatives claires et aisément applicables en matière de gestion de la qualité interne pour les professionnels ITAA qui exécutent des missions d'assurance et/ou des missions connexes.

D.1 Préoccupations quant au fond du Conseil supérieur relatives à la « Partie 2 »

13. Les préoccupations quant au fond du Conseil supérieur relative à la « *Partie 2* » du projet portent sur :

a) Le manque de sécurité juridique et de proportionnalité de la « Partie 2 » de la norme en projet

Nonobstant les explications complémentaires fournies par l'ITAA, la « *Partie 2* » de la norme en projet —notamment le paragraphe 19 relatif au champ d'application des exigences supplémentaires relatives aux missions d'assurance et aux missions connexes— répond insuffisamment aux critères de clarté, d'applicabilité et de lisibilité. De ce fait, la sécurité juridique risque d'être compromise.

En outre, l'ITAA lie la date d'entrée en vigueur de la norme en projet à celle de futurs arrêtés royaux (déontologie et revue qualité). La loi du 17 mars 2019 offre cependant une base suffisante. Il n'y a dès lors aucune raison de reporter l'application de la norme en projet à une date indéterminée et impossible à prévoir. Au contraire, il existe un besoin urgent d'un cadre normatif clair, applicable aux professionnels membre de l'ITAA, en matière d'organisation du cabinet. La date d'entrée en vigueur indéterminée et imprévisible prévue dans le projet met en péril la sécurité juridique.

Par ailleurs, le Conseil supérieur exprime des doutes quant à la proportionnalité de la norme en projet. La « *Partie 2* » du projet impose en effet un certain nombre d'exigences en matière d'organisation du cabinet lorsque celui-ci exécute des missions d'assurance ou des missions connexes (§§ 19 à 40). La majorité des cabinets ITAA n'exécutent cependant pas ce type de missions, du moins à la lecture de l'introduction du projet. Dès lors, la norme en projet n'apparaît pas proportionnée dans la mesure où elle impose des exigences qui ne concernent pas la majorité des cabinets ITAA.

S'agissant par ailleurs de la notion dite de scalabilité (« *scalability* »), il convient de relever que les normes ISQM prévoient un système de gestion de la qualité développé par chaque cabinet à l'aune de ses activités, quelle que soit la taille du cabinet, et dont l'approche est fondée sur les risques spécifiques du cabinet. Cette approche propre aux ISQM est intrinsèquement proportionnée à la taille du cabinet et à ses missions.

Le Conseil supérieur ignore, en outre, dans quelle mesure l'institut a procédé à un « examen de proportionnalité », conformément à la *loi du 27 octobre 2020 relative à un examen de proportionnalité préalable à l'adoption ou la modification d'une réglementation de profession*, et, le cas échéant, quels en ont été les résultats. Il s'interroge également quant au fait de savoir si les principes du droit européen en matière (d'élimination) des obstacles (potentiels) à la libre prestation de services ont été suffisamment pris en compte, de même que les principes de simplification administrative.

b) Garanties insuffisantes quant à l'équivalence avec les ISQM et quant au « *level playing field* »

D'après l'ITAA, la norme en projet serait équivalente aux ISQM 1 et 2 (ou « poursuivrait au minimum » cette équivalence). Cela n'est toutefois pas démontré et est en outre incorrect. Par exemple :

- les normes ISQM ne prévoient pas de « *building blocks* » ;
- les exigences des normes ISQM s'appliquent au niveau du cabinet et non au niveau des missions ;
- les normes ISQM ne prévoient pas de seuils : les exigences doivent être appliquées dès qu'une mission d'assurance ou une mission connexe est réalisée.

Le Conseil supérieur estime dès lors qu'il n'est pas acceptable de donner l'impression que la norme en projet serait équivalente aux normes internationales dans le cas des professionnels exerçant des missions d'assurance ou des missions connexes.

La norme en projet n'offre pas non plus des garanties suffisantes pour un « *level playing field* » au sein des professions économiques. La « *Partie 2* » de la norme en projet ne va pas assez loin pour les professionnels ITAA qui exécutent des missions d'assurance ou des missions connexes. Ces cabinets peuvent, en effet, évaluer eux-mêmes —conformément à l'approche des « *building blocks* » préconisée par l'ITAA— si les exigences à respecter sont pertinentes ou non pour le cabinet en fonction de la nature et des circonstances : « S'il apparaît que des objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires sont nécessaires pour atteindre l'objectif supplémentaire, le cabinet doit définir des objectifs en matière de qualité et des exigences supplémentaires inspirées par l'ISQM 1 (Annexe 1) et l'ISQM 2 (Annexe 2), tels qu'adopté par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) le 17 décembre 2020 » (§ 30, alinéa 1^{er} de la norme en projet).

Autrement dit, le professionnel ITAA qui exécute une mission d'assurance (légale) déterminée (par exemple une mission relative à une transformation, une dissolution, etc.) peut décider de suivre plus ou moins d'exigences en matière d'organisation du cabinet issues de la norme internationale ISQM. Cela peut constituer un risque pour la qualité des travaux réalisés, mais également provoquer une perturbation du marché en raison d'une concurrence déloyale entre les professions économiques en matière d'honoraires. Cela peut également constituer un facteur bloquant pour l'élaboration par l'ITAA et l'IRE de normes communes, dans la mesure où les exigences en matière de gestion de la qualité interne pour les missions d'assurance ou connexes ne sont pas équivalentes pour les membres de l'IRE et ceux de l'ITAA.

D.2 Lacunes spécifiques selon le Conseil supérieur relatives à la « *Partie 2* »

14. Outre les préoccupations quant au fond mentionnées ci-avant, la norme en projet présente, de l'avis du Conseil supérieur, un certain nombre de lacunes fondamentales sur des points spécifiques, tels que :

a) Champ d'application peu clair de la « *Partie 2* » de la norme en projet (paragraphe 19 du projet)

L'alinéa 1^{er} du paragraphe 19 de la norme en projet est libellé comme suit :

« Ces objectifs en matière de qualité et exigences supplémentaires s'appliquent aux missions d'assurance et connexes réalisées par le cabinet :

(i) si les missions du cabinet consistent en moins de 50.000,00 € et en moins de 10 % du chiffre d'affaires de l'exercice 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 50.000,00€ et en plus de 10 % du chiffre d'affaires de l'exercice 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.

Le Conseil supérieur s'interroge sur la manière d'interpréter cette disposition. Ce manque de clarté peut être illustré comme suit :

i) Le cabinet doit, selon le projet, appliquer les objectifs en matière de qualité et les exigences supplémentaires par mission, lorsque les conditions suivantes sont rencontrées :

- Les missions du cabinet génèrent moins de 50 000 € ; et
- En cas de missions d'assurance, celles-ci représentent moins de 10 % du chiffre d'affaires annuel total du cabinet ; ou
- En cas de missions connexes, celles-ci représentent moins de 25 % du chiffre d'affaires annuel total.

Objectif :

Lorsque la part des missions d'assurance et connexes est petite, tant en valeur absolue qu'en valeur relative, des exigences de qualité supplémentaires ne sont obligatoires **qu'au niveau de chaque mission individuelle**.

En résumé :

Selon la norme en projet, les objectifs de qualité supplémentaires doivent être appliqués **au niveau de la mission** si :

- Chiffre d'affaires issu de ces missions : < 50 000 €
- Part des missions d'assurance dans le chiffre d'affaires total : < 10 %
- Part des missions connexes dans le chiffre d'affaires total : < 25 %

ii) Le cabinet doit, selon le projet, appliquer les objectifs en matière de qualité et les exigences supplémentaires au niveau de l'ensemble du cabinet lorsque les conditions suivantes sont rencontrées :

- Les missions du cabinet génèrent plus de 50 000 € ; et
- Dans le cas de missions d'assurance, celles-ci représentent plus de 10 % du chiffre d'affaires annuel total ; ou
- Dans le cas de missions connexes, celles-ci représentent plus de 25 % du chiffre d'affaires annuel total.

Objectif :

Dans ce cas, le cabinet doit respecter des exigences de qualité plus strictes **à l'échelle de l'ensemble du cabinet** car les missions d'assurance ou connexes constituent une part substantielle de l'activité.

En résumé :

Selon la norme en projet, les objectifs de qualité supplémentaires doivent être appliqués **au niveau du cabinet** si :

- Chiffre d'affaires provenant de ces missions : > 50 000 €

- Part des missions d'assurance dans le chiffre d'affaires annuel total : > 10 %
- Part des missions connexes dans le chiffre d'affaires annuel total : > 25 %

Les hypothèses ci-dessous illustrent que l'application du paragraphe 19 de la norme en projet pose problème :

1. Hypothèse : Les missions d'assurance du cabinet sont inférieures à 50 000 € mais représentent plus de 10 % du chiffre d'affaires annuel. Il n'y a aucune mission connexe.

→ Obligation de respecter les objectifs et exigences de qualité **au niveau du cabinet ?** Pourtant, les conditions du point ii) ne sont pas remplies.

2. Hypothèse : Les missions d'assurance du cabinet sont supérieures à 50 000 € mais représentent moins de 10 % du chiffre d'affaires annuel. Il n'y a aucune mission connexe.

→ Obligation de respecter les objectifs et exigences de qualité **au niveau du cabinet ?** Là encore, les conditions du point ii) ne sont pas remplies.

3. Hypothèse : Les missions connexes du cabinet sont inférieures à 50 000 € mais représentent plus de 25 % du chiffre d'affaires annuel.

→ Obligation de respecter les objectifs et exigences de qualité **au niveau du cabinet ?** Une fois encore, les conditions du point ii) ne sont pas remplies.

b) Cadre (provisoirement) insuffisamment élaboré pour ce qui concerne le contrôle du respect de la norme (via une « intégration » dans la revue qualité) et les mesures d'accompagnement destinées aux professionnels

De l'avis du Conseil supérieur, il n'existe actuellement pas suffisamment d'informations globales que ce soit à propos du contrôle du respect de la norme en projet relative à la gestion de la qualité interne ou à propos des mesures concrètes d'accompagnement destinées aux professionnels.

Au cours des dernières semaines, l'ITAA a certes porté à la connaissance du Conseil supérieur diverses initiatives mais celles-ci ont été présentées de manière fragmentée et dispersée dans différentes correspondances. Bien que ces informations permettent de constater des avancées importantes dans la bonne direction, l'institut n'a pas encore exposé au Conseil supérieur une vision globale ou un calendrier relatif à un cadre normatif cohérent, notamment pour l'exécution de missions d'assurance et de missions connexes par les professionnels ITAA.

Dans un courrier de l'ITAA du 19 mars 2025, rédigé en réaction à l'avis du Conseil supérieur du 19 février 2025 relatif à « *l'abrogation de la Norme générale de contrôle et l'extension de la Norme PME* », il est par exemple fait référence à une (nouvelle) norme que l'ITAA soumettrait pour avis au Conseil supérieur d'ici septembre 2025. Cette norme prévoirait notamment l'obligation de notification et un rapport annuel pour les professionnels qui exécutent des missions d'assurance ou des missions connexes.

La création ou réforme future d'une « Cellule Accompagnement » est également évoquée ainsi que divers projets (vidéos, articles, séminaires, ...) destinés à informer et guider les professionnels.

Dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, approuver et imposer dès à présent des prescriptions normatives en matière de gestion de la qualité interne aux professionnels ITAA — alors qu'il n'existe ni vision globale, ni mesures d'accompagnement concrètes — apparaît prématuré.

D.3. Plan d'action

15. Le Conseil supérieur estime qu'il est urgent de **disposer de prescriptions normatives claires et aisément applicables en matière de gestion de la qualité interne pour les professionnels ITAA.**

Concrètement, le Conseil supérieur insiste auprès de l'institut sur la mise en œuvre du **plan d'action** suivant :

A. Mise en œuvre immédiate de la « *Partie 1* » de la norme en projet par l'ensemble des professionnels et cabinets ITAA.

B. Organisation d'un échange global avec les membres du Conseil supérieur, faisant suite à une réunion technique préparatoire (au cours du troisième trimestre 2025) durant laquelle les représentants de l'ITAA fourniront des explications détaillées quant à leur stratégie globale ainsi que l'ensemble des mesures envisagées en matière de gestion de la qualité interne au sein des cabinets.

C. Elaboration concrète des mesures annoncées par l'ITAA dans les courriers des 10 mars 2025 et 19 mars 2025, qui doivent être développées tant sur le plan normatif qu'organisationnel, ainsi qu'en matière de soutien aux cabinets, notamment :

- Le large éventail de mesures d'accompagnement mises en place dans le cadre du Centre de Connaissances de l'ITAA pour les membres ITAA ;
- La réforme et le fonctionnement futur de la Cellule Accompagnement, chargée d'aider les professionnels débutant dans l'exécution de missions d'assurance ou de missions connexes, notamment pour l'établissement de leurs premiers rapports ;
- La modernisation du cadre normatif afin de permettre à l'institut de disposer d'informations plus précises sur le nombre de missions d'assurance et de missions connexes réalisées par les professionnels ;
- L'obligation de formation continue pour les professionnels, spécifiquement dédiée aux missions d'assurance et missions connexes ;
- L'obligation de notification à l'institut par les professionnels des missions d'assurance et des missions connexes réservées, des audits PME et des rapports visés à l'article 3.101 du CSA ;
- Les questions spécifiques dans les questionnaires préparatoires à la revue qualité, ayant trait à l'exécution des missions d'assurance et des missions connexes ainsi que les mesures associées en matière de gestion de la qualité.

D. Modification et mise à jour de la « *Partie 2* » de la norme en projet, applicable spécifiquement aux cabinets/professionnels exécutant des missions d'assurance ou des missions connexes afin de tenir compte des observations du Conseil supérieur. Un texte adapté devra être soumis au Conseil supérieur au cours du quatrième trimestre 2025, à la suite de l'échange global et des consultations avec ses membres.

D.4. Considération complémentaire

16. Enfin, le Conseil supérieur se permet d'insister auprès du Ministre compétent pour qu'il finalise la révision/adaptation annoncée du cadre réglementaire relatif à la revue qualité, telle qu'elle figure dans 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 conseillers fiscaux et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission.

Cet arrêté royal a été pris sur la base de l'ancienne *loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales*, une loi qui a déjà été abrogée par la loi du 17 mars 2019.

L'avis du Conseil supérieur relatif au projet d'arrêté remonte au 28 février 2024¹².

¹² Avis du 28 février 2024 concernant un projet d'arrêté royal fixant un règlement relatif à la revue qualité des professionnels de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission, disponible sur le site internet du Conseil supérieur : <https://cspe-hreb.be/ysite/pdf/avis-cspe-28.02.2024-vd-y-compris-tous-les-liens.pdf>.

E. Annexes jointes au présent avis du Conseil supérieur

1. **Annexe A:** Extrait du courrier adressé le 3 février 2025 par le Conseil supérieur à l'ITAA – Demande d'éclaircissements supplémentaires afin de pouvoir considérer la demande d'avis de l'ITAA du 6 janvier 2025 comme étant complète
2. **Annexe B :** Extrait du courrier adressé le 18 octobre 2024 par le Conseil supérieur à l'ITAA – Retrait par l'ITAA de la demande d'avis du 19 juillet 2024 / Demande du Conseil supérieur d'une concertation préalable / Enumération de préoccupations et de points d'attention
3. **Annexe C :** Avis (négatif) du Conseil supérieur du 13 février 2024 concernant un projet de norme de l'ITAA relative à la gestion de qualité interne

Annexe A: Extrait du courrier adressé le 3 février 2025 par le Conseil supérieur à l'ITAA – Demande d'éclaircissements supplémentaires afin de pouvoir considérer la demande d'avis de l'ITAA comme complète

Ter gelegenheid van de vergaderingen van de Hoge Raad van 13 januari 2025 en 3 februari 2025 hebben de leden kennis kunnen nemen van een nieuwe versie van de ontwerpnorm, zoals door u voor advies overgemaakt op 6 januari 2025.

Op basis van een eerste analyse, hebben de leden van de Hoge Raad geoordeeld dat zich minstens voor een aantal aspecten, die hierna volgen, bijkomende verduidelijking opdringt opdat de adviesaanvraag vanwege het instituut als volledig kan worden beschouwd.

U zal vaststellen dat onderhavig verzoek om verduidelijking ter vervollediging van uw adviesaanvraag voornamelijk betrekking heeft op de zogenaamde "Aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en vereisten ten aanzien van assurance opdrachten en aan assurance verwante opdrachten" (deel 2 van het ontwerp). Omtrent het zogenaamde "deel 1" van het ontwerp ("Algemene vereisten van intern kwaliteitsmanagement op kantooniveau") heeft de Hoge Raad zich immers reeds positief uitgesproken.

Concreet verwacht de Hoge Raad dat het instituut omtrent de volgende aspecten aanvullende toelichting - ter vervollediging van het verzoek om advies - overmaakt:

- Toepassingsgebied van de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten – ratione personae (paragraaf 19 - deel 2 van het ontwerp):

- Gelet op het feit dat normatieve bepalingen een dwingend karakter hebben, is het van belang dat deze duidelijk en helder geformuleerd zijn, met de nodige waarborgen op het vlak van de rechtszekerheid en voorspelbaarheid. In welke mate en op welke manier kan het instituut waarborgen dat de beroepsbeoefenaars de zeer complexe formulering van het toepassingsgebied van het deel 2 van de norm correct begrijpen en coherent toepassen?
- Kan het instituut duiding verstrekken omtrent het aantal beroepsbeoefenaars/kantoren dat geacht wordt het zogenaamde deel 2 toe te passen, op opdrachtniveau en/of op kantooniveau?
- Kan het instituut preciseren in welke mate er zich (al dan niet) ingrijpende maatregelen in de schoot van de kantoren opdringen om deze norm te kunnen naleven?
- Kan het instituut verduidelijken op welke wijze toezicht zal worden gehouden op de correcte en éénduidige naleving van deze bepaling door de beroepsbeoefenaars?

- Toepassingsgebied van de aanvullende kwaliteitsdoelstellingen en -vereisten – ratione materiae (paragraaf 19 - deel 2 van het ontwerp):

- Kan het instituut verduidelijken hoe – volgens het ontwerp – in de praktijk de organisatie en implementatie van een intern kwaliteitsmanagement, "geïnspireerd op basis van de ISQM 1 en ISQM 2", zal verlopen op opdrachtniveau? In tegenstelling tot het ontwerp, stellen

voormelde internationale standaarden immers veeleer een “systeem” van kwaliteitsmanagement voorop, dat op continue basis functioneert op kantoorniveau, en dit van zodra het kantoor één assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht uitvoert.

- Op welke manier denkt het instituut “cherry picking” te voorkomen, waarbij beroepsbeoefenaars die assurance-opdrachten uitvoeren “naar eigen goeddunken” slechts bepaalde elementen uit de internationale ISQM-voorschriften toepassen, maar toch beweren volledig “ISQM-compliant” te zijn?

- In acht nemen van de principes van de schaalbaarheid, rekening houdend met de aard en de omvang van het cliënteel van het kantoor en evenredig met de complexiteit van de opdrachten (“scalability”), **maar met naleving van het zogenaamde principe van het “level playing field” voor bepaalde opdrachten:**

- Kan het instituut toelichten waarom gekozen is voor één norm bestaande uit twee luiken, met name enerzijds algemene vereisten en anderzijds specifieke vereisten, terwijl het merendeel van de kantoren “uit hun aard binnen het geheel van hun opdrachten in ondergeschikte mate assurance en aan assurance verwante opdrachten verrichten”?
- Waarom heeft het instituut niet geopteerd voor een algemene en overkoepelende norm, toepasselijk op alle beroepsbeoefenaars, en daarnaast een afzonderlijke/specifieke norm toepasselijk op de kantoren die assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren, met vereisten opgelegd door ISQM of vereisten die minstens even stringent zijn?
- Laat de ontwerpnorm toe een “gelijk speelveld” te garanderen op het vlak van “intern kwaliteitsmanagement” voor alle economische beroepsbeoefenaars die assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren?

- Belang van de nodige ondersteuning en begeleidingsmaatregelen ten behoeve van de kantoren:

- Kan het instituut aan de Hoge Raad concreet duiding verstrekken omtrent het vooropgestelde actieplan om de beroepsbeoefenaars bij te staan bij het implementeren van de norm (cf. overwegingen: “artikels, vormingen, video’s en niet-bindende tools die geleidelijk beschikbaar worden gesteld op de website van het IBA”)?

- Verloop van het toezicht op de correcte naleving van de normatieve voorschriften, in het kader van de kwaliteitstoetsing in de schoot van het instituut:

- Kan het instituut aan de Hoge Raad duiding verstrekken omtrent de wijze waarop het toezicht / controle op de naleving van de norm zal ingekanteld worden binnen de kwaliteitstoetsing?

Naast de bekommernissen omtrent het zogenaamde “deel 2”, zijn de leden ook ernstig bezorgd omtrent de bepalingen in verband met de **voorgestelde inwerkingtreding van de ontwerpnorm:**

- Waarom koppelt het instituut de inwerkingtreding van de norm aan toekomstige reglementaire voorschriften inzake deontologie en kwaliteitstoetsing?
- Is het volgens het instituut wenselijk dat de inwerkingtreding van onderhavige norm afhankelijk wordt gemaakt van andere (reglementaire of normatieve) voorschriften, waarvan het tijdstip van goedkeuring onduidelijk is of die zelfs binnen afzienbare tijd mogelijks niet gefinaliseerd zouden worden?
- Op welke manier kan de voorwaardelijke inwerkingtreding, zoals voorgesteld in het ontwerp, verzoend worden met het belang en de noodzaak voor de totstandkoming en toepassing van de voorgestelde norm?

Ter gelegenheid van de vergadering van de Hoge Raad van 26 september 2024 heeft deze gedachtewisseling plaatsgevonden, in aanwezigheid van u beiden, alsook de heren Patrick DELEU, Johan DE COSTER, Philippe VANCLOOSTER, Marc VAN THOURNOUT, leden van de Raad van het ITAA en mevrouw Liesbet DHAENE, Algemeen directeur van het ITAA.

Vooreerst houden wij eraan om u uitdrukkelijk te bedanken voor uw aanwezigheid bij deze ontmoeting, alsook voor uw toelichting en constructieve gedachtewisseling omtrent diverse aandachtspunten en bekommernissen inzake de ontwerpnorm.

Tijdens deze ontmoeting is gebleken dat een aantal aspecten nog verder moeten worden uitgeklaard en bijgevolg werd met de vertegenwoordigers van uw instituut overeengekomen om een bijkomende ontmoeting te organiseren teneinde een aantal technische punten te verduidelijken.

De Hoge Raad heeft echter vernomen, via mail van 4 oktober 2024 vanwege de Algemeen Directeur van uw instituut, mevrouw Liesbet DHAENE, dat het instituut het voorstel van norm zou willen aanpassen:

“Uit de bespreking van het voorstel van Norm Kwaliteitsbeheersing, kwamen al een aantal beleidsmatige punten naar voren op basis waarvan wij ons voorstel van Norm Kwaliteitsbeheersing nu al zouden willen aanpassen en voorleggen aan onze Raad. Wij zullen u dit aangepast voorstel zo snel als mogelijk voorleggen in de hoop dit opnieuw aan de Hoge Raad te kunnen voorstellen.” [uittreksel uit de mail van 4 oktober 2024 aan de Hoge Raad, in reactie op de mail van 26 september 2024 met voorstel van data voor een technisch overleg]

De leden van de Hoge Raad hebben ter gelegenheid van de vergadering van 14 oktober 2024 hiervan kennis genomen en gaan ervan uit dat deze mededeling vanwege het instituut moet worden gezien als een intrekking van het verzoek om advies van 19 juli 2024. Behoudens tegenbericht van uw kant, beschouwt de Hoge Raad dan ook dat de lopende adviesprocedure zonder voorwerp is geworden.

Uiteraard hebben de leden van de Hoge Raad alle begrip voor deze beslissing vanwege de Raad van het instituut.

Desalniettemin veroorlooft de Hoge Raad zich erop te wijzen dat de beslissing van de Raad van uw instituut tot intrekking van de ontwerpnorm niet mag leiden tot een uitstel sine die van het uitwerken van een normatief kader voor het opzetten, de implementatie en de inwerkingtreding van een kwaliteitsmanagementsysteem in de schoot van de ITAA-kantoren. Reeds in zijn advies van 13 februari 2024 had de Hoge Raad het normatief initiatief van het instituut uitdrukkelijk verwelkomd en herinnerd aan het belang ervan. Meer nog, de Hoge Raad had het instituut met betrekking tot de “Algemene vereisten van interne kwaliteitsbeheersing” (zogenaamd “deel 1” van het ontwerp) sterk aangemoedigd om verder te gaan in de ingeslagen weg.

Voor zover nodig, onderstreept de Hoge Raad via onderhavig schrijven nogmaals dat hij zich ter beschikking houdt voor een voorafgaand overleg omtrent het normatief kader inzake het intern kwaliteitsmanagementsysteem van de ITAA-kantoren, alvorens het ontwerp opnieuw voor advies aan de Hoge Raad voor te leggen.

Bij dergelijk voorafgaand overleg kunnen een aantal bekommernissen en aandachtspunten, zowel vanuit de beroepsgroep en het instituut, als vanuit de Hoge Raad nader worden toegelicht.

Onder meer wat betreft de volgende elementen dringt zich enige precisering op:

- *Nood aan een duidelijk en helder normatief kader, met de nodige waarborgen op het vlak van de rechtszekerheid en voorspelbaarheid qua afdwingbaar karakter;*
- *Belang van de nodige ondersteuning en begeleidingsmaatregelen ten behoeve van de kantoren;*
- *Verduidelijking van het toepassingsgebied van de zogenaamde aanvullende vereisten (deel 2);*
- *Aandacht voor de principes van de schaalbaarheid, rekening houdend met de aard en de omvang van het cliënteel van het kantoor en evenredig met de complexiteit van de opdrachten ("scalability"), met evenwichtige inachtneming van de principes van evenredigheid en gelijke behandeling;*
- *Duidelijkheid omtrent de vooropgestelde inwerkingtreding van de normatieve voorschriften en eventuele aanlooperperiode;*
- *Verwachte impact qua toezicht op de correcte naleving van de normatieve voorschriften, in het kader van de kwaliteitstoetsing in de schoot van het instituut.*

Wij kijken alvast uit naar dit verder voorafgaand overleg en staan open voor suggesties van uw kant om het normatief proces ter zake optimaal te laten verlopen.

In afwachting van ons overleg, zouden wij het op prijs stellen dat u de Hoge Raad op de hoogte brengt van de vermoedelijke timing voor de verdere procedure van dit ontwerp in de schoot van het instituut, waarvoor dank bij voorbaat. Alleszins hopen wij dat uw instituut nog vóór het jaareinde een nieuw ontwerp van norm voor advies aan de Hoge Raad zal voorleggen.

Annexe C : Avis (négatif) du Conseil supérieur du 13 février 2024 concernant un projet de norme relative à la gestion de qualité interne



Conseil supérieur des Professions économiques
Hoge Raad voor de Economische Beroepen

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

A. Introduction

1. Le Conseil supérieur a reçu de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (en abrégé, ICE ou, en anglais, ITAA), en date du 13 novembre 2023, trois mails 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* ».

les documents suivants étaient joints à cette demande d'avis du 13 novembre 2023 au Conseil supérieur :

- « *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 gestion sous-jacentes à l'établissement de ce projet de norme* » : un document de 22 pages transmis en néerlandais et en français.

Dans les mails 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* » [traduction libre du mail rédigé en néerlandais], et 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 mail [...] 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* » [traduction libre de deux extraits du mail rédigé en néerlandais].

Il est demandé au Conseil supérieur de « *rendre son avis concernant cette norme dans les trois mois, conformément à l'article 80 de la loi du 17 mars 2019* » [traduction libre du mail rédigé en néerlandais].

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 1^{er}, 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 celui-ci pour l'émission de normes techniques ou de recommandations spécifiques à l'exercice de la profession (au sens de l'article 72, alinéa 1^{er}, 2° de la loi du 17 mars 2019).

Il ressort des dispositions légales que le Conseil de l'ITAA ne peut déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis porte sur 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 par ailleurs 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, au plus tard le 13 février 2024.

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

B. Antécédents - Contexte

4. Dans le cadre d'une réunion du Conseil supérieur du 9 janvier 2024 (tenue en ligne), 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 à propos de certains points d'attention spécifiques et préliminaires que le Conseil supérieur avait communiqués à l'institut en vue 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 convient 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. Il ressort explicitement de la loi que tous les membres de l'ITAA (en ce compris les membres internes) exercent leurs activités professionnelles « *dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif qui leur est applicable* » (article 36, § 1^{er} de la loi du 17 mars 2019).

L'organisation des activités professionnelles des experts-comptables certifiés, des conseillers fiscaux certifiés, des experts-comptables, des experts-comptables fiscalistes et des stagiaires, qui exercent celles-ci en tant qu'indépendant à titre principal ou accessoire, pour compte de tiers, ainsi que celles des personnes morales reconnues (les « professionnels » au sens de la loi du 17 mars 2019), 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 certain 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 au sein de 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 évaluées 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 (lecture conjointe des articles 27 et 34, alinéa 1^{er}, 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 - à ce jour - il n'existe pas, pour ce qui concerne 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 veiller à l'existence d'un système de gestion de la qualité mis en place 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 de l'*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*¹ :

- *International Standard on Quality Management (ISQM) 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.

C. Avis unanime du Conseil supérieur

10. Le Conseil supérieur se réjouit de l'initiative prise par le 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, par le biais d'un document de nature normative, l'institut est en mesure de préciser, à l'intention de ses membres, la manière dont le cadre légal et réglementaire doit être compris et appliqué. 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'ITAA est d'autant plus appréciée que la réglementation relative à la revue qualité prévoit explicitement qu'il convient de 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

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

informations. L'absence d'un référentiel tangible risquerait de compromettre un contrôle cohérent et efficace.

À cela s'ajoutent, d'une part, 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, d'autre part, l'évaluation préétablie par le Groupe d'action financière (GAFI/FATF), prévue pour le mois d'avril 2025, portant sur le respect de la législation anti-blanchiment (5^{ème} cycle d'évaluations mutuelles), qui soulignent davantage, si besoin en est, l'importance d'un référentiel tangible en matière d'organisation des cabinets, applicable aux professionnels.

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 visant à 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*, entre-temps abrogée par la loi du 17 mars 2019.

13. Le projet de norme, tel qu'il a été établi par l'Institut et soumis pour avis au Conseil supérieur, 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
- *Les exigences supplémentaires*, portant spécifiquement sur « 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).*

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

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 :

- *L'application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci (paragraphe 24) ;*
- *La responsabilité de l'associé responsable de mission à l'égard de la qualité de « missions d'assurance » et de « services connexes » (paragraphe 25 à 27) ;*
- *Le processus d'évaluation des risques du cabinet à la lumière de la nature et des circonstances du cabinet (paragraphe 28-30) ;*
- *Les règles de déontologie pertinentes (paragraphe 31) ;*
- *L'acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques (paragraphe 32) ;*
- *La réalisation des missions (paragraphe 34) ;*
- *les informations et les communications (paragraphe 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) ;*
- *La documentation (paragraphe 38-40).*

14. Le Conseil supérieur estime, tant en ce qui concerne son *timing* que sa portée, que 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. Le Conseil supérieur voit dès lors dans cette approche une excellente base de travail pour poursuivre dans cette voie.

D'une manière générale, le Conseil supérieur peut, en effet, souscrire au principe, 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 poursuivi par ce système est de fournir au cabinet un degré raisonnable de certitude 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 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 est amené à formuler un certain nombre d'observations fondamentales en ce qui concerne la « Partie 2 » du projet.

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

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

C.1. Objections de nature technico-juridique en ce qui concerne la « Partie 2 » du projet de norme

16. Il ressort de la lecture du paragraphe 30 de la « Partie 2 » du projet de norme que 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, le professionnel ne pourra pas, dans certaines circonstances, se limiter à appliquer la norme ITAA en tant que telle mais devra également respecter 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 tient à souligner que *« la norme ISQM 1 »* à laquelle il est renvoyé est une vaste norme(internationale), qui ne se limite pas à 60 paragraphes contraignants imposant des *« diligences requises »* (en ce compris des définitions et des objectifs), mais qui comprend également 206 dispositions appelées *« paragraphes-A »* ou *« modalités d'application et autres informations explicatives »*, reprenant des précisions sur son application et sa portée.

Indépendamment de la question de savoir quelles sont les *« exigences supplémentaires sur la base de l'ISQM 1 »* visées précisément par le biais du paragraphe 30 du projet de norme, le Conseil supérieur relève que ce paragraphe n'apporte pas le niveau attendu 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 convient - sous l'angle de la sécurité juridique – de 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 en la matière beaucoup trop vague.

17. Le Conseil supérieur déplore, par ailleurs, le manque de concordance entre le libellé du (projet de) norme, dans la version transmise pour avis, et le commentaire général en la matière fourni par l'institut. Ceci risque de créer un *« expectation gap »* et nuit à la sécurité juridique.

Ainsi, par exemple, les mails 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 libre du mail rédigé en néerlandais]

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 nécessiter 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 appel à la norme ISQM 1, qui fait partie intégrante de la présente norme. »

[Nous soulignons] [traduction libre du mail rédigé en néerlandais]

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

Le projet de norme se réfère cependant uniquement dans son paragraphe 30 (vaguement) à la norme ISQM 1.

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

C.2. Objections quant au fond relatives à 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
- *Les exigences supplémentaires*, portant spécifiquement sur « 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, en 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). Le cabinet devra cependant justifier cette décision.

Le paragraphe 19 du projet donne ensuite des précisions quant au champ d'application de la « Partie 2 ».

Un cabinet qui réalise des « missions d'assurance » et/ou des « missions connexes » devra, par exemple, 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 posent problème, 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.

- La question se pose, par exemple, de savoir, pour un cabinet, comment concrètement calculer dans la pratique les seuils de 10% ou de 25%. S'agit-il d'un pourcentage par rapport au nombre de missions ou plutôt par rapport au 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, les missions futures, ... ? En tout état de cause, une appréciation uniquement *a posteriori* par le cabinet sur la base du chiffre d'affaires de l'exercice écoulé semble exclu dans la mesure où 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.
- La question se pose également de savoir 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 au titre de « missions d'assurance » et de « 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, par ailleurs, 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 au vu de la responsabilité de l'institut de veiller à ce que les règles 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 ne sont pas) correctement appliqués par le professionnel. Si un cabinet, pour respecter 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 réel 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. Il importe dès lors 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 envisagée.

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 / la prétendue intégration de la norme ISQM 1, prévue par le paragraphe 30 du projet de norme appelle des objections quant au fond.

Au préalable, il importe 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 la norme ISQM 1). Il ne s'agit dès lors pas d'« éléments isolés »³ mais davantage d'éléments constitutifs d'une « *integrated quality management approach that reflects upon the system as a whole* »;

³ Contrairement à la « Norme Internationale de Contrôle Qualité 1 » (ISQC 1) relative à un système de « contrôle de la qualité », la norme ISQM 1 concerne plutôt un système de « gestion de la qualité ». Ceci explique 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 (mission d'audit ou d'examen limité d'états financiers, 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 diligences requises de la norme ISQM 1, à moins qu'une diligence ne soit pas pertinente (en raison de la nature et des circonstances du cabinet ou de celles des missions qu'il réalise) (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 *ISA for Less Complex Entities*. La « proportionnalité » ou « scalability » de la norme ISQM 1 permet uniquement à un petit cabinet ou un cabinet peu complexe d'appliquer certaines exigences de manière « simplifiée »⁴.

22. Le Conseil supérieur estime que le projet de norme soumis pour avis, et plus particulièrement ses paragraphes 19, 24 et 30, vont à l'encontre des 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 de « proportionnalité » de la norme ISQM 1 peut sans doute être à l'origine de 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 de celles des missions réalisées par le cabinet (cf. § 10 de la norme ISQM 1), auquel cas certaines diligences requises 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). Telle est la signification de la « proportionnalité ». 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 prétendant être conforme 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 diligences requises non pas « réduites », mais « différentes ».

La norme ISQM 1 doit également être lue conjointement avec une autre norme internationale, à savoir, la norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*⁵. Elle traite de la désignation et de la qualification de la personne chargée de la revue de contrôle qualité (*Engagement Quality Reviewer* ou EQR) ainsi que de la réalisation et de la documentation d'une revue de contrôle qualité.

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 la proportionnalité :

- 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 (système de gestion de la qualité) et évaluations de la performance
- Paragraphe A203 : Documentation

⁵ ISQM 2, *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 mail 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 de gestion, 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 qui 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 aux informations trompeuses et imprécises contenues dans ce document.

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

- « 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 ISQM 1 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 praticioners » 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 aux points 16 à 23 et nécessitant une révision du projet, le Conseil supérieur entend également émettre un certain nombre de considérations générales :

i. Date d'entrée en vigueur

25. Le projet, tel qu'il a été soumis au Conseil supérieur pour avis, 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 au Conseil supérieur pour avis, ne comporte pas de préambule ni de considérants. Or, le document prévoit une case pour un titre, mais celle-ci n'a pas été complétée.

Le Conseil supérieur estime qu'il importe que l'institut complète le projet en la matière.

iii. Définitions

27. Le projet, tel qu'il a été soumis au Conseil supérieur pour avis, contient un nombre conséquent de définitions, pour la plupart 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. Le Conseil supérieur est toutefois amené à constater 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 des professionnels sur le terrain. L'application correcte de la norme, y compris le contrôle de celle-ci, suppose, en effet, que la portée exacte de ces définitions soit bien comprise. L'institut établira-t-il 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 quant aux missions concrètement visées par les différentes définitions ainsi que 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 (articles 3 et 6 de la loi du 17 mars 2019).

Le Conseil supérieur demande que l'institut lui communique son point de vue en la matière.

- iv. Prévoir, à l'intention des professionnels, des mesures d'accompagnement, des sessions ou outils de formation*

28. L'introduction du projet de norme exigera vraisemblablement des efforts considérables, de la part de certains professionnels, 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, outils informatiques, ...). Le Conseil supérieur ignore également si l'institut envisage des mesures d'accompagnement ou la mise à disposition d'outils facilitant le passage pour les professionnels au nouveau cadre normatif.

Le Conseil supérieur estime qu'il importe que l'institut apporte, dans toute la mesure du possible, la guidance et le soutien nécessaires au soutien des cabinets, en tenant compte de leur diversité.

Le Conseil supérieur estime qu'il importe que l'institut l'informe des mesures d'accompagnement et de soutien des professionnels qu'il envisage.

- v. Défi de l'institut en matière de surveillance et de revue qualité*

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 surveillance 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 visant à adopter 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 quant au fond (cf. supra, C.1 à C.3), le Conseil supérieur est néanmoins amené à émettre un avis négatif, sur le projet de norme, dans la version qui lui a été transmise par l'institut en date du 13 novembre 2023.

Le Conseil supérieur demande à l'institut de lui soumettre à nouveau une version adaptée de la norme qui tient compte du présent avis. Le Conseil supérieur se tient bien évidemment à la disposition des représentants de l'institut pour toute concertation complémentaire en la matière.