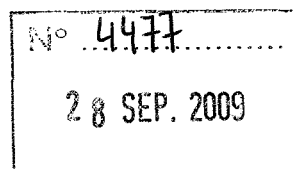


Vinck Ingrid

From: Jean-Michel HAEGEMAN [JMH@joirisrousseaux.eu]
Sent: vendredi 25 septembre 2009 18:11
To: tech@ibr-ire.be
Subject: Commentaires avant projet de l'application des normes ISA en Belgique
Importance: High
Attachments: JR IRE Consultation ISA.doc



Cher Président, cher Confrère,

Veillez trouver ci-joint nos remarques et commentaires par rapport à l'avant projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique.

Merci d'avance pour la bonne suite que vous réserverez à ces commentaires,

Confraternellement,

Pour la ScPRL Joiris, Rousseaux & Co,
Jean-Michel Haegeman



Jean-Michel Haegeman
Associé
+32 65 36 29 92
+32 497 70 88 66
jmh@joirisrousseaux.eu

Opinions sur le projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique

Le présent document reprend le texte de l'IRE et en italique l'opinion émise concernant les paragraphes précédents.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Considérant qu'il s'impose de moderniser le cadre normatif d'exercice des missions révisorales ;

Considérant qu'il est d'intérêt général que les états financiers soient audités en Belgique – pays très ouvert aux échanges et aux investissements internationaux – conformément à des normes d'audit internationalement reconnues;

OPINION

L'étude réalisée par l'Université de Duisburg-Essen, à la demande de l'UE, sur l'adoption des normes ISA confirme effectivement les avantages de l'application des normes ISA en ce qui concerne les entités d'intérêt public (PIE) et les entreprises transnationales. Ces avantages portent à titre principal sur une diminution du coût du capital. Si une estimation de cet impact favorable a pu être calculée d'une manière globale pour les pays de l'UE, on peut s'interroger sur les conséquences réelles pour chaque société ou par secteur d'activité ou par taille d'entreprise.

Par ailleurs, compte tenu de la taille des entités d'intérêt public et des entreprises transnationales, il apparaît que seuls les grands cabinets dans les petits pays sont susceptibles de bénéficier de l'adoption des normes ISA.

Il importe de souligner qu'en ce qui concerne les autres entités dont, notamment, les PME et le secteur non-marchand, l'étude ne lève aucune incertitude sur les avantages économiques pouvant résulter de l'application des normes ISA lors de la révision des comptes annuels. Le rapport de l'Université de Duisburg-Essen conclut que des recherches supplémentaires devraient être menées à ce sujet.

Il apparaît toutefois évident selon cette étude que l'adoption de ces normes nécessitera une augmentation significative du volume des prestations, tant au moment de leur première mise en œuvre que d'une manière récurrente.

La question de la prise en charge de ces coûts supplémentaires reste posée.

Dans les circonstances économiques actuelles, ce serait méconnaître la situation financière et le fonctionnement des PME et du secteur non-marchand que de croire que des majorations d'honoraires pourraient être négociées sans une garantie que le résultat de l'exercice n'en sera pas affecté. Ceci signifierait que l'application de normes ISA induirait d'une manière indiscutable soit une diminution d'autres charges et/ ou soit une augmentation de certaines recettes. Il s'agit de conséquences qui restent à démontrer et qui demeurent actuellement à l'état de simple conjecture.

On peut en effet être perplexe quant à la pertinence, pour les PME et le secteur non-marchand, des critères utilisés par l'Université de Duisburg-Essen pour évaluer les avantages économiques de l'application des normes ISA.

L'Institut ne peut entraîner la profession dans l'adoption de normes en faisant l'économie d'une véritable étude des impacts, tant sur les attentes de moyennes et petites entités que sur les conséquences pour l'avenir et l'organisation des cabinets. La question est de pouvoir apprécier le mieux possible et de manière objective si l'on ne crée pas des charges supplémentaires disproportionnées par rapport à la valeur

ajoutée susceptible d'être apportée. Il importe de réaliser cette démarche dans le contexte du « Small business act » de l'UE en tenant compte du risque de décalage avec les attentes du marché, qui constituent une des composantes de l'intérêt général. L'étude devrait pouvoir se fonder sur les expériences étrangères ainsi que sur celles des cabinets appliquant les normes ISA dans les entités d'intérêt public et les entreprises transnationales.

Le danger pourrait être grand que l'adoption de normes inutilement formalistes et coûteuses entraîne un relèvement des seuils d'intervention obligatoire d'un réviseur au sein des entreprises et du secteur non-marchand.

Mentionnons que l'UE a soutenu des initiatives afin d'adapter les normes ISO aux PME de telle sorte que les procédures de normalisation et d'agrément soient accessibles aux petites structures. Il est apparu en effet que la conception initiale des normes ISO exigeait des efforts en matière d'implantations des procédures qui n'étaient supportables que par des entreprises d'une certaine taille. De semblables initiatives devraient être envisagées en ce qui concerne la mise en œuvre des normes d'audit ISA par les petits cabinets d'audit.

Considérant le souci des autorités européennes d'harmoniser l'exercice de la profession de contrôleur légal des comptes et de continuer à augmenter la qualité du contrôle des états financiers, souci qui s'est notamment traduit par l'adoption de la directive du 17 mai 2006 ;

OPINION

S'il est vrai que les autorités européennes se préoccupent de la qualité des contrôles financiers, elles s'interrogent également sur l'opportunité de rendre obligatoires les normes ISA ainsi qu'il ressort de la consultation lancée par la Commission européenne.

Considérant que les *International Standards on Auditing* (ISA), telles qu'adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) à la date du 15 décembre 2008, répondent à ces exigences de constituer des normes d'audit internationalement reconnues et à jour; qu'elles sont d'ores et déjà obligatoires, avec ou sans adaptation nationale, dans de nombreux pays, y compris une majorité des Etats membres de l'Union européenne ; qu'elles favorisent la qualité de l'information financière en prévoyant l'application de procédures complémentaires d'audit ainsi qu'une meilleure documentation des travaux de l'auditeur ;

OPINION

La focalisation des normes ISA sur la documentation peut aboutir à une déconnexion entre la nécessité de compléter d'une manière formelle le contenu des dossiers et les réalités économiques de l'entreprise. Cette formalisation sacralisée pose la question concrète de la capacité d'adapter la réalisation des dossiers à l'échelle des petites entités. Les obligations d'effectuer systématiquement toutes les démarches prévues par toutes les normes ISA lors de l'exécution de chaque mission et de justifier d'une manière documentée la non-réalisation de certains contrôles constituent des contraintes, dont la valeur ajoutée sera difficilement perçue par les petites et moyennes entités contrôlées. Elles deviendraient une des principales préoccupations du réviseur dans la perspective du contrôle de qualité, ce qui constituerait finalement un objectif pour le

moins stérile du point de vue de la création de valeur pour le monde économique et social.

Considérant que les normes ISA sont d'ores et déjà appliquées pour l'audit de nombreuses entités, notamment des entités d'intérêt public ; qu'il est d'intérêt général de maintenir l'unicité de ce cadre normatif, au niveau de qualité le plus élevé possible ;

OPINION

Nous n'avons pas eu connaissance d'une étude scientifique confirmant que les comptes annuels de nombreuses entités sont déjà audités en Belgique conformément aux Normes ISA. En Belgique, il existe en fait très peu de rapports de commissaire qui font référence à l'application des normes ISA. Si un nombre plus important de cabinets appliquent effectivement ces normes, on peut s'interroger sur l'absence actuelle de mention dans leurs rapports.

Considérant qu'en ce qui concerne à tout le moins l'audit des états financiers des entités d'intérêt public, l'urgence et l'intérêt général commandent de ne pas attendre que les normes ISA soient entièrement traduites en français et en néerlandais, ni que des propositions d'adaptation au contexte belge aient été définies sous forme normative ; que dans l'intervalle, les réviseurs d'entreprises pourront exercer leur jugement professionnel à cet égard;

OPINION

Nous pensons que c'est aux autorités publiques tant belges qu'européennes de juger si l'urgence et l'intérêt général justifient que des normes soient applicables alors qu'elles n'ont pas été traduites dans les deux principales langues nationales. Ceci nous paraîtrait un précédent incompatible avec les dispositions légales relatives à l'emploi des langues.

Considérant que les normes ISA prévoient que leur application concrète soit adaptée aux caractéristiques de chaque entité soumise à audit, notamment leur taille (PME), leur complexité ou leur nature (associations) ;

Considérant que le réviseur d'entreprises adapte, s'il y a lieu, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre pour prendre en compte notamment : le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité, le nombre restreint d'associés.

Considérant que le réviseur d'entreprises peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité et du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes ;

Considérant que le réviseur d'entreprises constitue un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée et à la complexité de la mission ;

OPINION

Ces considérations ne constituent pas des exceptions à l'application intégrale des normes ISA. Il nous paraît important que ces considérations fassent l'objet d'une norme ou d'une recommandation appropriée, afin de lever toute insécurité lors de l'exécution d'une mission d'audit de comptes annuels. Les contrôles de qualité devront se baser sur des guides de contrôle qui intègrent complètement ces dispositions particulières en vue de lever toute incertitude lors de l'accomplissement des missions révisorales.

Les normes ISA imposent en effet une charge importante de documentation afin de justifier la mise en œuvre des procédures de contrôle imposées ainsi que les raisons de la non-application de certaines de celles-ci, et de consigner clairement dans les dossiers la réalisation de ces démarches. Si elles soulignent l'importance du jugement professionnel, elles obligent à le documenter par une mention explicative dans le dossier.

Quels seront les critères utilisés pour apprécier que cette documentation est suffisante ? Permettront-ils un jugement objectif, tenant compte de l'importance relative de la part des contrôleurs de qualité ? Ces interrogations font partie des questions fondamentales posées par l'adaptation des normes ISA.

Considérant que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a prévu un plan d'accompagnement de mise en œuvre des normes ISA, notamment en termes de formation dont le programme de l'IRE intègre les normes ISA depuis 2004, d'accès à des logiciels d'audit adaptés, pour lesquels l'IRE a contacté des développeurs actifs sur le marché en vue d'informer les réviseurs d'entreprises des outils disponibles, et de publication d'avis relatifs à l'application des normes ISA dans le contexte belge ;

OPINION

Le plan d'accompagnement de l'IRE doit être conçu comme un processus continu et permanent, qui ne se limite pas à un help desk répondant à des questions ponctuelles de lecture de normes, ou à la présentation des logiciels existants sur le marché.

La décision d'appliquer les normes ISA doit s'accompagner de l'engagement de concevoir et de mettre préalablement à disposition des guides d'audit respectant les normes ISA à l'instar de ce qui est pratiqué, par exemple, au Canada.

Le Guide de l'ICCA sur les NOUVELLES Normes canadiennes d'audit, publié le 31 août 2009, constitue, à cet égard, un exemple à suivre.

Toutefois, la dernière édition du guide de l'ICCA pour l'audit des petites entités date de 2006 et ne fait référence aux normes ISA. Ce guide n'a pas encore été mis à jour afin de tenir compte des ISA clarifiées.

Si le « Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises » publié en décembre 2007 par le Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille « SMPC » de IFAC s'inscrit effectivement dans l'évolution souhaitée, l'examen de l'exemple, qui constitue la trame de ce guide, suscite de nombreuses questions parmi lesquelles :

- . l'absence d'une évaluation du volume de prestations à réaliser pour respecter le programme de travail. Une telle information paraît essentielle pour apprécier la charge de travail et le budget d'honoraires nécessaires ;*
- . la fixation d'un seuil de matérialité particulièrement élevé par rapport à la pratique actuelle pour l'audit des comptes annuels des PME.*
- . la référence aux normes ISA non clarifiées. La mise à jour du guide sur base des ISA clarifiées est une nécessité aux yeux des praticiens qui souhaitent s'engager*

dans l'application des nouvelles normes avec des outils adaptés.

Compte tenu de l'importance des PME et du secteur non marchand dans la clientèle d'un grand nombre de réviseurs, la préparation d'un guide approprié à l'audit de ces entités par des petits et moyens cabinets en Belgique s'avère une initiative indispensable et préalable à toute application obligatoire des normes ISA pour la révision des comptes annuels des entités relevant de ces secteurs.

L'utilisation de logiciels adaptés apparaît également comme une condition nécessaire à la mise en œuvre opérationnelle des normes ISA. L'Institut devrait dans ce cadre pouvoir donner une garantie quant au strict respect des normes ISA par les logiciels commercialisés. Cette « Homologation » constituerait un véritable gage pour la réussite de l'application des normes ISA dans les petits et moyens cabinets.

L'évaluation actuelle des logiciels présentés par l'Institut en mai 2009 et se prétendant « ISA compliance » révèle qu'il reste encore beaucoup de chemin à parcourir avant de présenter un produit qui offre toutes les garanties quant au strict respect des normes ISA.

L'IRE devrait proposer un logiciel négocié à un tarif préférentiel, à l'instar de ce qui a été fait pour l'assurance responsabilité civile, tout en laissant le choix au réviseur d'utiliser un autre logiciel « homologué ». Il créerait également une cellule d'aide efficace quant à l'implémentation et les mises à jour de ce logiciel, avec intégration de programmes d'audit adaptés et répondant aux normes du contrôle qualité. La formation à l'utilisation de ce logiciel serait également proposée par l'Institut.

En l'absence de telles initiatives, l'avantage concurrentiel des grandes structures d'audit en matière de normes ISA serait intolérable dans la mesure où celles-ci bénéficient de supports internationaux, tant en ce qui concerne les formations que les outils informatiques.

L'IRE ne remplirait pas sa mission de fédérer l'ensemble des réviseurs quel que soit leur volume d'activité et leur pratique professionnelle.

Décide de soumettre à la consultation publique le projet de norme ci-après:

1. Les réviseurs d'entreprises contrôleront tous états financiers conformément aux *International Standards on Auditing* (normes ISA) et aux *International Standards on Review Engagement* (normes ISRE), telles qu'adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* à la date du 15 décembre 2008, à savoir :

- . *ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*
- . *ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements*
- . *ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements*
- . *ISA 230, Audit Documentation*
- . *ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*
- . *ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*
- . *ISA 260, Communication with Those Charged with Governance*

- . *ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*
- . *ISA 300, Planning an Audit of Financial Statements*
- . *ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*
- . *ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit*
- . *ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks*
- . *ISA 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*
- . *ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*
- . *ISA 500, Audit Evidence*
- . *ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items*
- . *ISA 505, External Confirmations*
- . *ISA 510, Initial Audit Engagements-Opening Balances*
- . *ISA 520, Analytical Procedures*
- . *ISA 530, Audit Sampling*
- . *ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*
- . *ISA 550, Related Parties*
- . *ISA 560, Subsequent Events*
- . *ISA 570, Going Concern*
- . *ISA 580, Written Representations*
- . *ISA 600, Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*
- . *ISA 610, Using the Work of Internal Auditors*
- . *ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert*
- . *ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*
- . *ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*
- . *ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*
- . *ISA 710, Comparative Information-Corresponding Figures and Comparative Financial Statements*
- . *ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements*
- . *ISA 800, Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*
- . *ISA 805, Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*
- . *ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements*
- . *ISRE 2400, Review Engagement*
- . *ISRE 2410, Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity*

Les normes ISA et les normes ISRE visées sont celles publiées par l'IAASB en langue anglaise, jusqu'au moment où des versions française et néerlandaise, agréées par l'*International Federation of Accountants (IFAC)*, sont publiées.

OPINION

Dans le cadre de la présente consultation et compte tenu des délais, il n'est pas concevable de pouvoir émettre une opinion fondée sur chacune des normes mentionnées ci-avant. En outre, l'apport des normes ISA en ce qui concerne les grands principes de la démarche de l'audit ne peut être mise en doute.

Toutefois, les normes ne devraient être rendues applicables et obligatoires qu'après adoption par les autorités compétentes des versions traduites dans les deux principales langues nationales.

Nous faisons remarquer également que la consultation de l'UE ne porte que sur les normes ISA. Nous ne comprenons pas la nécessité d'introduire les normes ISRE que l'UE n'a pas, à notre connaissance, l'intention d'imposer.

2. En cas de modification des normes ISA et des normes ISRE par l'IAASB, la modification sera appliquée par les réviseurs d'entreprises dans le délai fixé par l'IAASB. Toutefois, avant l'expiration de ce délai, le Conseil de l'Institut, le Conseil supérieur des Professions économiques ou le Ministre ayant l'économie dans ses attributions peuvent, chacun, décider que la modification sera soumise à la procédure ordinaire d'adoption d'une norme en Belgique.

3. Les normes et recommandations suivantes sont abrogées :

les normes de révision suivantes :

- . Normes générales de révision (à l'exception des missions qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes ISA) ;
- . Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés ;
- . Normes « Déclarations de la direction ».

les recommandations de révision suivantes :

- . Recommandation « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises » ;
- . Recommandation « Programme de contrôle » ;
- . Recommandation « Les documents de travail du réviseur d'entreprises » ;
- . Recommandation « Contrôle de qualité des travaux de révision » ;
- . Recommandation « Le risque de révision » ;
- . Recommandation « Effets du contrôle interne sur les travaux de révision » ;
- . Recommandation « Révision dans un environnement automatisé » ;
- . Recommandation « Objectifs du contrôle des comptes annuels » ;
- . Recommandation « Fraudes et actes illégaux » ;
- . Recommandation « Révision d'une société en difficulté » ;
- . Recommandation « Eléments probants externes » ;
- . Recommandation « Utilisation du travail d'un autre réviseur » ;
- . Recommandation « Utilisation du travail d'un service d'audit interne » ;
- . Recommandation « Utilisation des travaux d'un expert » ;
- . Recommandation « Contrôle de l'inventaire physique des stocks » ;
- . Recommandation « Examen analytique » ;

- . Recommandation « Les sondages dans la révision » ;
- . Recommandation « Contrôle des estimations comptables » ;
- . Recommandation « Contrôle des informations figurant dans l'annexe » ;
- . Recommandation « La mise en oeuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire ».

4. Dans la mesure où l'adaptation au contexte belge des normes ISA ou de leurs modifications ultérieures ne fait pas l'objet de normes belges (norme complémentaire et/ou annexes explicatives aux normes ISA) au moment où ces normes ou ces modifications doivent être appliquées à l'audit d'états financiers, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette adaptation.

5. La présente norme entre en vigueur :

a) en ce qui concerne les entités d'intérêt public, pour le contrôle d'états financiers relatifs aux exercices comptables clôturés au plus tard à partir du 15 décembre 2012 ;

b) en ce qui concerne les autres entités, pour le contrôle d'états financiers relatifs aux exercices comptables clôturés au plus tard à partir du 15 décembre 2014.

OPINION

L'entrée en vigueur des normes ISA ne devrait pas être antérieure aux dates qui seront adoptées par l'UE. Les cabinets ont toujours la liberté d'appliquer ces normes d'une manière anticipée.

6. En fonction de l'évaluation qui sera faite d'ici le 15 décembre 2011 des évolutions européennes et belges, le Ministre en charge de l'Economie peut modifier les dates fixées au point 5, en conservant un délai de deux au plus entre la date fixée au point 5.a) et celle fixée au point 5.b), sur avis conforme du Conseil supérieur des Professions économiques et sur avis de l'IRE.

OPINION

L'obligation d'appliquer les normes ISA pour les entités d'intérêt public devrait être imposée à la date fixée par l'UE afin de garantir l'harmonisation des pratiques. Chaque cabinet aura la liberté d'anticiper cette application. Toutefois en ce qui concerne les autres entités, le maintien d'un délai de 2 ans entre les dates fixées aux points 5 a) et 5 b) constitue une contrainte excessive qui ne favorise pas, tant l'apprentissage progressif des petits cabinets qu'une réflexion objective et sereine quant à l'impact économique des normes ISA sur l'audit des autres entités. Par ailleurs, pourquoi le délai a-t-il été fixé à deux ans ? Sur base de quelles dispositions légales ou de quelles réflexions ? Nous suggérons que ce délai soit laissé à l'appréciation de l'autorité de tutelle qui jugera de l'opportunité en fonction de l'intérêt général.

7. L'IRE répertorie, sur son site internet, les réviseurs d'entreprises qui déclarent appliquer à toutes leurs missions de contrôle légal des comptes les normes ISA avant la date fixée au point 5.b). Ce choix est irrévocable.

OPINION

La mention de l'application des normes ISA dans le rapport de certification constitue une procédure plus simple qui informe correctement les destinataires de cette information. Par ailleurs, l'IRE doit prévoir d'organiser les contrôles de qualité en se fondant sur des guides de contrôle conforme aux normes ISA pour les cabinets déclarants dans leurs rapports l'application de ces normes.

Le fait de répertorier les Réviseurs qui appliquent les normes ISA et de le publier sur Internet est une mesure totalement discriminatoire. En effet, tous les membres inscrits au registre public doivent être considérés sur un pied d'égalité et appliquent toutes les normes en vigueur à ce jour, édictées par l'IRE. Une telle publication pourrait entraîner une confusion dans l'esprit du tiers, qui pourrait penser que le Réviseur qui n'a pas encore déclaré publiquement appliquer les normes ISA fait un contrôle de moins bonne qualité qu'un autre. Ce qui est faux.

En outre, l'IRE doit pouvoir ouvrir la possibilité d'une période transitoire de double application des normes : normes ISA appliquées pour certains dossiers dans un premier temps avec application progressive vers les autres dossiers par la suite.