

**Avis du 3 octobre 2025  
relatif à un projet de norme du Conseil de l'ITAA sur les *missions de compilation***

*Synthèse*

Le Conseil supérieur constate que l'ITAA, dans son courrier du 2 juillet 2025 auquel est joint une version adaptée du projet de norme, **ne répond pas à toutes les remarques formulées par le Conseil supérieur dans ses avis du 3 février 2025 et du 2 juin 2025**. Par conséquent, le Conseil supérieur émet un **avis négatif** concernant le projet de « Norme relative aux missions de compilation » (version de juillet 2025).

Une des adaptations demandées par le Conseil supérieur porte sur « l'ajout d'un modèle de contenu minimal de la lettre de mission, soit dans le projet de norme, soit au moins dans un projet de recommandation ». A cet égard, l'ITAA a transmis au Conseil supérieur, par mail du 30 avril 2025, un projet intitulé « Modèle avec contenu minimum de la lettre de mission – Application de la Norme relative aux missions de compilation ISRS 4410 ».

Le Conseil supérieur est amené à émettre un **avis négatif** sur ledit projet de modèle pour les raisons exposées dans le présent avis. Dans la mesure où le projet de modèle annexé fait partie intégrante du projet de « Norme relative aux missions de compilation » (version de juillet 2025), **l'avis négatif s'étend dès lors à l'ensemble du projet de norme.**

**En ce qui concerne la mise en œuvre du paragraphe 16 de l'avis du Conseil supérieur du 3 février 2025**, dont il ressort que le Conseil supérieur recommande fortement à l'ITAA de s'atteler, dans les trois mois suivant l'entrée en vigueur de la norme proprement dite, à :

- compléter le cadre normatif en matière de missions de compilation concernant les informations non financières / informations de durabilité ;
- inclure un modèle de rapport de compilation relatif aux informations de durabilité en annexe à la norme ; et
- élaborer un plan d'action concernant les mesures d'accompagnement des professionnels et le contrôle du respect des prescriptions normatives relatives aux missions de compilation portant sur les informations financières et non financières,

**le Conseil supérieur décide d'accorder à l'ITAA, compte tenu de l'évolution rapide de la situation en matière d'informations de durabilité, un délai jusqu'au printemps 2026 pour transmettre au Conseil supérieur une proposition concrète et détaillée à ce sujet.**

## A. Introduction – Historique

1. Le 2 juillet 2025, le Conseil supérieur a reçu un courrier émanant de Messieurs Bart VAN COILE et Vincent DELVAUX, respectivement Président et du Vice-Président de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (ci-après, ITAA<sup>1</sup>), contenant un résumé des adaptations apportées, auquel est annexé une version adaptée d'un projet de « Norme relative aux missions de compilation » (version de juillet 2025).

Ce « projet de norme » a été élaboré par le Conseil de l'ITAA dans le cadre de sa compétence pour édicter et publier des normes techniques et des recommandations spécifiques à l'exercice de la profession d'expert-comptable et de conseiller fiscal. Cette compétence du Conseil de l'Institut repose sur l'article 72, premier alinéa, 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).

2. L'ITAA a été amené à adresser le courrier du 2 juillet 2025 à la suite de la transmission de l'avis complémentaire du Conseil supérieur du 2 juin 2025 concernant un projet de « Norme relative aux missions de compilation » (version d'avril 2025) soumis le 28 avril 2025 par l'ITAA au Conseil supérieur pour avis. Cet avis complémentaire du Conseil supérieur du 2 juin 2025 fait quant à lui suite à un [avis antérieur du Conseil supérieur du 3 février 2025](#) relatif au projet initial soumis par l'ITAA le 28 novembre 2024 (version de novembre 2024).

Au sujet des projets successifs, plusieurs rencontres ont eu lieu entre les représentants de l'ITAA et les membres du Conseil supérieur, notamment les 13 janvier 2025 et 30 juin 2025.

Le courrier du 28 avril 2025 adressé par le Président et le Vice-Président de l'ITAA au Conseil supérieur (reçu par mail le 30 avril 2025) comprenait non seulement une version adaptée du projet de norme relative aux missions de compilation (version avril 2025), mais également un projet de recommandation concernant un modèle de lettre de mission, à savoir un document Word intitulé « Modèle avec contenu minimum de la lettre de mission – Application de la Norme relative aux missions de compilation ISRS 4410 », soumis pour avis au Conseil supérieur.

Lors de la réunion du 30 juin 2025 entre les représentants de l'ITAA et les membres du Conseil supérieur, les représentants de l'ITAA ont précisé que le document Word susmentionné ne devait pas être considéré comme un projet de « recommandation » au sens de l'article 56 de l'arrêté royal du 9 décembre 2019 fixant un règlement relatif au contrôle qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseillers fiscaux et réglant l'utilisation de la lettre de mission.

Dans son courrier du 4 juillet 2025 adressé à l'ITAA, à la suite de cette rencontre, le Conseil supérieur a constaté que cela implique que la demande d'avis du 28 avril 2025 concernant le modèle annexé à la lettre du 28 avril 2025 doit être considérée comme inexistante, et qu'il analysera néanmoins ces documents en tant qu'annexes au projet de « Norme relative aux missions de compilation ».

Dans son courrier du 17 juillet 2025 adressé au Conseil supérieur, l'ITAA a fourni des explications concernant le retrait d'une demande d'avis relative au projet de recommandation ainsi que sur l'entrée en vigueur du projet de « Norme relative aux missions de compilation ».

---

<sup>1</sup> La dénomination abrégée de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables est « ICE » mais, dans sa communication, l'institut peut également utiliser la dénomination « *Belgian Institute for Tax Advisors and Accountants* » ou l'abréviation « ITAA » (cf. article 61, alinéa 6 de 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 (comme prévu à l'article 72, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> 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).

Compte tenu du fait que le présent avis concerne plusieurs qualités, le Conseil de l'Institut ne peut s'en écarter.

B. Analyse du projet de norme adapté (version juillet 2025), du projet « Modèle avec contenu minimum de la lettre de mission – Application de la Norme relative aux missions de compilation ISRS 4410 » et des réactions contenues dans les lettres des 2 et 17 juillet 2025 émanant de l'ITAA

4. Par ses lettres des 2 et 17 juillet 2025, l'ITAA a réagi aux remarques formulées dans les avis du Conseil supérieur des 3 février 2025 et 2 juin 2025 ainsi qu'au courrier du Conseil supérieur du 4 juillet 2025.

Ce qui suit présente une analyse de la prise en compte des remarques contenues dans les avis précités et des réactions exprimées dans les lettres des 2 et 17 juillet 2025 :

**a) Concernant l'alignement du paragraphe 5 du présent projet de norme relatif à la gestion de la qualité sur le champ d'application du projet de norme**

5. La réaction de l'ITAA dans son courrier du 2 juillet 2025 est la suivante :

*“Het betreft hier een materiële vergissing. Gezien de strikte deadlines opgenomen waren in diverse onderscheiden brieven van Uw Hoge Raad, werd de ontwerpnorm inzake intern kwaliteitsmanagement reeds doorgestuurd voordat de brief over de norm inzake samenstellingsopdrachten werd behandeld. De brief betreffende de ontwerpnorm voor Samenstellingsopdrachten ontvingen wij op 6 februari 2025, met een deadline van 3 mei. De brief met betrekking tot de ontwerpnorm intern kwaliteitsmanagement ontvingen wij eerder, op 3 februari, met een deadline van 10 maart. Hierdoor was de aangepast versie van de ontwerpnorm intern kwaliteitsmanagement reeds aan Uw Hoge Raad bezorgd voordat we de door Uw Hoge Raad gevraagde aanpassing in de brief met betrekking tot het ontwerp van norm inzake de samenstellingsopdrachten vaststelden.*

*Wel lijkt er ons op het eerste gezicht een tegenstrijdigheid te zijn tussen de brief van Uw Hoge Raad met betrekking tot de ontwerpnorm inzake de samenstellingsopdrachten enerzijds en anderzijds de brief van Uw Hoge Raad met betrekking tot het ontwerp van norm inzake intern kwaliteitsmanagement. In de brief over het ontwerp van de norm inzake intern kwaliteitsmanagement wordt gesteld dat “Deel 1” van de ontwerpnorm onverwijld dient te worden ingevoerd. In de brief over de norm inzake samenstellingsopdrachten wordt daarentegen aangegeven dat paragraaf 5 van de norm eerst nog aangepast dient te worden. Behoudens tegenbericht van Uw Hoge Raad zal het Instituut uit de samenlezing van beide brieven afleiden dat dit geïnterpreteerd dient te worden als een onverwijld inwerkingtreding van “Deel 1” van de ontwerpnorm inzake intern kwaliteitsmanagement, na aanpassing van paragraaf 5.”*

(Extrait du courrier adressé par l'ITAA au Conseil supérieur le 2 juillet 2025)

6. Le Conseil supérieur constate que le paragraphe 5 du présent projet de norme adapté « missions de compilation » (version juillet 2025), qui traite du système de gestion de la qualité, n'a pas encore été modifié et n'a donc pas été aligné sur le champ d'application (personnel) du présent projet de norme « missions de compilation », lequel n'inclut pas le réviseur d'entreprises.

Il est peu clair pour le Conseil supérieur pourquoi un lien est établi avec la Partie 1 du projet de norme « gestion interne de la qualité ». Il semble qu'il y ait éventuellement une confusion au sein de l'ITAA concernant l'adaptation demandée dans le projet de norme « missions de compilation » et les

adaptations demandées dans l'avis du Conseil supérieur du 2 juin 2025 relatif au projet de norme « gestion interne de la qualité ».

**b) Mention, dans le présent projet de norme, des modalités d'application selon lesquelles le rapport de compilation peut être communiqué à des tiers**

7. La réaction de l'ITAA dans son courrier du 2 juillet 2025 est la suivante :

*“De inhoud uit paragrafen A59-A61 werd overgenomen in paragrafen A11-A12. Om tegenstrijdigheden binnen de tekst te vermijden, werd dezelfde tekst bewust in deze paragrafen overgenomen onder de titel “Toepassingsmodaliteiten” in het hoofdstuk van de samenstellingsopdracht.*

*Indien Uw Hoge Raad echter nog bijkomende toepassingsmodaliteiten zou vereisen, verzoeken wij Uw Hoge Raad om deze verder te verduidelijken. Het was voor het Instituut op het eerste gezicht niet onmiddellijk vanzelfsprekend uit de beknopte passage in het advies van Uw Hoge Raad dat er nog andere bijkomende toepassingsmodaliteiten door Uw Hoge Raad gewenst zouden zijn.*

*Het Instituut is steeds bereid om hierover rechtstreeks contact met Uw Hoge Raad op te nemen, zodat dit verduidelijkt zou kunnen worden.”*

(Extrait du courrier adressé par l'ITAA au Conseil supérieur le 2 juillet 2025)

Dans son courrier du 2 juillet 2025, l'ITAA explique que les paragraphes A11-A12 de la version adaptée du projet de norme (version juillet 2025) reprennent volontairement le même texte que celui figurant déjà aux paragraphes A59 à A61 du projet de norme « afin d'éviter des contradictions dans le texte ». La question se pose de savoir s'il est approprié, dans une norme, de simplement dupliquer certains paragraphes.

8. Le Conseil supérieur relève que la norme internationale ISRS 4410 mentionne, au paragraphe A67, la limitation de la diffusion et de l'utilisation du rapport du professionnel, mais ne prévoit pas de modalités spécifiques concernant cette limitation :

*« A67. Le professionnel peut juger opportun de préciser que son rapport est destiné uniquement aux utilisateurs spécifiés des informations financières. Selon la législation ou la réglementation applicable dans une juridiction donnée, cela peut être réalisé par une restriction de la diffusion ou de l'utilisation du rapport du professionnel, ou les deux, aux seuls utilisateurs visés. »*

9. Les modèles de rapports de compilation annexés à la version adaptée du projet de norme (version juillet 2025) contiennent une option relative à leur diffusion/utilisation.

À la fin des modèles de rapport de compilation relatifs aux comptes annuels et aux états financiers, l'option suivante est prévue :

*« [Notre rapport de compilation est exclusivement destiné à [à préciser] et ne peut être diffusé à d'autres parties.] »*

À la fin des modèles de rapport de compilation relatifs à une prévision de liquidité/budget/projection de flux de trésorerie et à un rapport de crédit avec prévisions, l'option suivante est prévue :

« [Notre rapport de compilation est exclusivement destiné à votre usage en votre qualité de direction de la société ABC et ne peut être diffusé ni utilisé par d'autres parties.] »

**10.** Le Conseil supérieur suggère d'inclure dans le projet de norme les éléments suivants concernant la limitation de la diffusion ou de l'utilisation du rapport de compilation :

- La possibilité ou non de limiter la diffusion ou l'utilisation du rapport de compilation à la direction et aux personnes chargées de la gouvernance de l'entreprise ;
- La possibilité ou non de rendre le rapport de compilation public ;
- La fixation, dans la lettre de mission, de la limitation ou non de la diffusion ou de l'utilisation du rapport de compilation ;
- Le respect de la responsabilité du professionnel ;
- La mention, dans le rapport de compilation et la lettre de mission, des destinataires du rapport.

### c) Entrée en vigueur de la présente norme

**11.** Comme indiqué dans le courrier de l'ITAA du 2 juillet 2025, le paragraphe 16 relatif à l'entrée en vigueur a été adapté, mais cette adaptation n'a pas été répercutée dans la neuvième considération du projet de norme (version juillet 2025).

**12.** Dans son courrier du 17 juillet 2025, l'ITAA souhaite obtenir la clarification suivante de la part du Conseil supérieur :

*“Het ITAA zou graag nog verduidelijking wensen met betrekking tot het karakter van het advies van Uw Hoge Raad inzake de ontwerpnorm inzake de samenstellingsopdrachten en, hiermee gepaard gaand, de datum van inwerkingtreding van betreffende norm.*

*Overeenkomstig artikel 80, derde lid van de wet van 17 maart 2019, moet de Hoge Raad de hem gevraagde adviezen binnen drie maanden uitbrengen. Zo niet wordt hij geacht een gunstig advies uitgebracht te hebben.*

*Het verzoek tot advies betreffende de ontwerpnorm inzake de samenstellingopdrachten werd op **28 november 2024** voorgelegd aan de Hoge Raad.*

*Dit betekent dat de Hoge Raad een advies inzake deze ontwerpnorm moest uitbrengen, **uiterlijk tegen 28 februari 2025**.*

*Op 3 februari 2025 ontving het ITAA een gunstig advies, MITS tegemoet wordt gekomen aan de in onderhavig advies opgesomde opmerkingen. De Hoge Raad verzocht het ITAA om de aan de opmerkingen aangepaste versie van de norm binnen de drie maanden na onderhavig advies ter informatie aan de Hoge Raad over te maken.*

*In navolging hiervan, heeft het ITAA per brief dd. 28 april 2025 heeft het ITAA aan Uw Hoge Raad de aan Uw advies aangepaste versie van de norm ter informatie overgemaakt.*

Het ITAA beschouwde het advies van 3 februari 2025 dan ook als een gunstig advies, afgeleverd binnen de termijn, en legde de datum van inwerkingtreding van de goedgekeurde norm vast op 3 mei 2025. Deze datum van inwerkingtreding werd ook aangegeven in het schrijven van het ITAA aan de Hoge Raad d.d. 28 april 2025.

Op 2 juni 2025 ontving het ITAA echter een “aanvullend advies” van de Hoge Raad.

Op 5 juni 2025 ontving het ITAA een schrijven van Uw Hoge Raad omtrent het “Gunstig advies mits tegemoetkoming aan opmerkingen vanwege de Hoge Raad van 3 februari 2025 inzake het ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten” – ITAA-blogposts van 25 maart 2025 en 21 mei 2025”, als volgt gesteld:

“In de ITAA-blogpost van 21 mei 2025 is er geen vermelding meer van het advies van de Hoge Raad. Deze blogpost stelt dat de Nieuwe Norm ISRS 4410: Samenstellingsopdrachten op 3 mei 2025 in werking is getreden, **terwijl de beoordeling door de Hoge Raad van de tegemoetkoming aan de opmerkingen in het advies van de Hoge Raad van 3 februari 2025 nog aan de gang is** (cf. brief van de Hoge Raad van 12 mei 2025 inzake het model van opdrachtbrief, met name één van de opmerkingen).”

Uit het voorgaande blijkt dat het “gunstig advies onder voorwaarden” van de Hoge Raad van 3 februari niet kan worden beschouwd als een definitief gunstig advies in de zin van artikel 80 van de wet van 17 maart 2025, maar – integendeel - dat de advisering van de Hoge Raad op 2 juni 2025 nog steeds niet afgerond was. Met andere woorden, op datum van 28 februari 2025 zou er geen definitief advies met betrekking tot de ontwerpnorm inzake de samenstellingsnormen uitgebracht geweest zijn (noch gunstig, noch ongunstig).

De wet voorziet in drie situaties, m.n. een gunstig advies, een ongunstig advies en een gunstig advies als gevolg van de laattijdigheid van het advies.

In de mate dat de Hoge Raad het advies van 3 februari 2025 interpreteert als een tijdig afgeleverd, definitief, gunstig advies, stelt zich de vraag naar de datum van inwerkingtreding van de norm. Deze datum zou dan, in overeenstemming met de goedgekeurde norm, vastgelegd zijn op 3 mei 2025.

Graag zouden we hierover verduidelijking wensen van de Hoge Raad.”

(Extrait du courrier adressé par l’ITAA au Conseil supérieur le 17 juillet 2025)

**13.** L’ITAA affirme que la norme serait déjà entrée en vigueur le 3 mai 2025, soit trois mois après le (premier) avis du 3 février 2025 ; le Conseil supérieur n’aurait en effet pas rendu d’« avis définitif » dans les trois mois, ce qui, selon l’ITAA, équivaut à un avis favorable en raison de la « tardiveté » de l’avis.

L’article 80, troisième alinéa, de la loi du 17 mars 2019 stipule : « Le Conseil supérieur doit rendre les avis qui lui sont demandés dans un délai de trois mois. À défaut, il est réputé avoir émis un avis favorable. »

Contrairement à ce que l’ITAA affirme dans sa lettre du 17 juillet 2025, la loi NE prévoit PAS les trois situations décrites par l’ITAA, à savoir « un avis favorable, un avis défavorable et un avis favorable en

raison de la tardiveté de l'avis ». La loi ne parle pas non plus d'un « avis favorable définitif » dans les trois mois.

#### **d) Modèle de lettre de mission en annexe à une norme – principes**

**14.** La réaction de l'ITAA dans son courrier du 17 juillet 2025 concernant un modèle de lettre de mission en annexe à une norme est la suivante :

*“Met verwondering nemen we kennis van Uw schrijven van Uw Hoge Raad dd. 4 juli 2025, waarin verwezen wordt naar een verzoek om advies omtrent een ontwerp van aanbeveling, uitgaande vanwege het ITAA.*

*Wij verwijzen naar Uw advies van 3 februari 2025 waarbij Uw Hoge Raad in verband met het model van opdrachtbrief het volgende heeft opgemerkt:*

*“e) Opdrachtbrief*

**10.** *De Hoge Raad merkt op dat er in bijlage bij het ontwerp van norm geen model van opdrachtbrief voor een samenstellingsopdracht ter beschikking wordt gesteld.*

**14.** *(...) De Hoge Raad vindt het noodzakelijk dat een model met minimuminhoud van opdrachtbrief voor een samenstellingsopdracht wordt toegevoegd, en dit in toepassing van artikel 56 van het koninklijk besluit van 9 december 2019 tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief (“De Raad legt door middel van een aanbeveling het model of de modellen van een opdrachtbrief vast.”) .”*

*De vraag om een model opdrachtbrief toe te voegen aan de norm en door middel van een aanbeveling/norm vast te leggen, gaat uit van Uw Hoge Raad.*

*Ons Instituut heeft reeds meermaals aangegeven dat een model van opdrachtbrief in de vorm van een bindende norm of aanbeveling niet aangewezen is. Eenzelfde model opdrachtbrief opleggen aan alle kantoren gaande van Big Four, over mid-tier en kleine kantoren, tot zelfs eenmanszaken, is niet realistisch.*

*De opname van een model van opdrachtbrief in een norm impliceert bovendien dat er niet van kan afgeweken worden. De opname in een aanbeveling betekent dat leden enkel kunnen afwijken indien in bijzondere omstandigheden gemotiveerd kan worden dat de afwijking ten aanzien van de aanbeveling geen afbreuk doet aan de deontologische criteria met betrekking tot de uitoefening van het beroep.*

*Dit betekent dat kantoren elke aanpassing aan het model aan de specifieke omstandigheden van de contractuele relatie met hun cliënt, uitdrukkelijk zouden moeten motiveren en documenteren. Dit bovenop de andere reeds bestaande verplichtingen die op de beroepsbeoefenaar rusten bij de opening van een nieuw dossier voor een cliënt, bijvoorbeeld in het kader van de antiwitwasregelgeving en de daaruit voortvloeiende KYC screening.*

*Het ITAA is van oordeel dat de bijkomende administratieve belasting die het opleggen van dergelijke verplichting aan onze leden met zich mee zal brengen, de proportionnaliteitstoets, zoals voorzien in de*

wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, niet doorstaat.

In navolging van Uw advies van 3 februari 2025, heeft het ITAA per brief van 28 april 2025 aan Uw Hoge Raad een model van minimuminhoud van opdrachtbrief bezorgd, beperkt tot de inhoud zoals vereist bij wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, het KB van 9 december 2019 tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief en door het ontwerp van norm zelf.

Uw Hoge Raad oordeelde hierover in Uw advies van 2 juni 2025 als volgt:

“Het advies van de Hoge Raad luidt als volgt:

- “het toevoegen van een model van minimuminhoud van opdrachtbrief hetzij in het ontwerp van norm, hetzij minstens in een ontwerp van aanbeveling;”

**10.** In bijlage bij het schrijven vanwege het ITAA van 28 april 2025 werd een ontwerp van aanbeveling “Model met minimuminhoud van opdrachtbrief – Toepassing Norm inzake de Samenstellingsopdrachten ISRS 4410” voor advies aan de Hoge Raad overgemaakt.

Deze adviesaanvraag is een apart dossier die een afzonderlijke procedure doet lopen.”

Tijdens de ontmoeting van 30 juni 2025 met de leden van de Hoge Raad, heeft het Instituut opnieuw zijn standpunt herhaald, namelijk dat het model van minimuminhoud van opdrachtbrief niet als een aanbeveling of norm kan opgelegd worden aan de leden van het ITAA en dat dit model als een niet-bindende bijlage bij het ontwerp van norm dient te worden beschouwd.

In het schrijven van Uw Hoge Raad van 4 juli 2025 vat Uw Hoge Raad de bespreking tijdens deze ontmoeting van 30 juni 2025 met betrekking tot model met minimuminhoud van opdrachtbrief dan ook correct samen:

- Dit model dient niet als een ontwerp van “aanbeveling” in de zin van artikel 56 van het koninklijk besluit van 9 december 2019 tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief te worden beschouwd.

- Dit model met minimuminhoud dient als een bijlage bij het ontwerp van “Norm inzake de Samenstellingsopdrachten” moeten worden beschouwd, en niet als een aanbeveling in uitvoering van voormeld artikel 56.

Het verzoek om advies van 28 april 2025 dient dan ook gelezen te worden in het licht van Uw advies van 3 februari 2025, en de volgende paragraaf in het bijzonder: “De Hoge Raad vindt het noodzakelijk dat een model met minimuminhoud van opdrachtbrief voor een samenstellingsopdracht wordt toegevoegd, en dit in toepassing van artikel 56 van het koninklijk besluit van 9 december 2019 tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief (“De Raad legt door middel van een aanbeveling het model of de modellen van een opdrachtbrief vast.”)”

Het ITAA herbevestigt in dit kader dat de bijkomende administratieve belasting die het opleggen van dergelijke verplichting aan onze leden met zich mee zal brengen, de proportioneelheidstoets, zoals

*voorzien in de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, niet doorstaat.*

*Het ITAA is de Hoge Raad erkentelijk indien we uw schrijven inzake de intrekking van het verzoek tot aanbeveling mogen interpreteren dat ook de Hoge Raad dit standpunt onderschrijft.”*

(Extrait du courrier adressé par l’ITAA au Conseil supérieur le 17 juillet 2025)

**15.** Pour le Conseil supérieur, la présence d’un modèle de lettre de mission en annexe à une norme constitue un élément important, quel que soit le type de cabinet d’expertise comptable. Le Conseil supérieur souhaite donc poser les principes suivants :

*i) Objectif de la lettre de mission*

**16.** La lettre de mission s’inscrit dans la relation contractuelle entre le professionnel et le client. Avant l’exécution de toute mission par le professionnel, une lettre de mission est donc établie dans l’intérêt des deux parties. Elle définit de manière équilibrée les droits et obligations réciproques du client et du professionnel.

Afin d’éviter tout malentendu concernant l’exécution d’une mission, il est dans l’intérêt du client comme du professionnel qu’une lettre de mission soit disponible avant le début de la mission. La lettre de mission précise notamment la description, les objectifs et la portée de la mission, l’étendue des obligations du professionnel et du client, la responsabilité ainsi que la forme et le contenu du rapport.

Bien que la lettre de mission soit conclue entre le professionnel et le client, l’intervention du professionnel peut découler du souhait de protéger également les parties prenantes liées à l’entreprise d’une manière ou d’une autre. La présence d’une lettre de mission a donc un impact indirect sur les parties prenantes de l’entreprise concernée.

En outre, la lettre de mission est un instrument pour l’ITAA afin de vérifier, dans le cadre du contrôle qualité, si le professionnel établit une lettre de mission pour chaque mission et exécute celle-ci conformément aux dispositions de la lettre.

Ainsi, la lettre de mission obligatoire constitue un élément crucial du système de contrôle qualité. Le professionnel doit appliquer cette obligation avec rigueur, et son respect doit être étroitement surveillé. Cette obligation s’applique quel que soit la taille (petit, moyen ou grand) du cabinet d’expertise comptable.

*ii) Cadre légal et réglementaire de la lettre de mission*

**17.** La base légale de la lettre de mission pour tous les professionnels membres de l’ITAA est prévue à l’article 41 de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d’expert-comptable et de conseiller fiscal :

*« Le professionnel établit, en concertation avec son client, une lettre de mission qui précède l’exécution de chaque mission. Cette lettre de mission définit de manière équilibrée les droits et obligations réciproques du client et du professionnel.*

*Le Roi fixe, après avis du Conseil de l'Institut, les règles détaillées pour l'application de la lettre de mission.*

*Le Conseil de l'Institut rend son avis dans les trois mois suivant la réception de la demande d'avis sur le projet, à défaut il est réputé ne pas avoir de remarques sur le projet. »*

Les règles détaillées pour l'application de la lettre de mission figurent aux articles 54 à 56 de l'arrêté royal du 9 décembre 2019 fixant un règlement relatif au contrôle qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseillers fiscaux et réglant l'utilisation de la lettre de mission :

*« Art. 54. La lettre de mission visée à l'article 28/1 de la loi du 22 avril 1999 comprend au minimum les éléments suivants :*

*1° l'identification du professionnel, ou le cas échéant du stagiaire, avec mention de la forme juridique et du numéro d'entreprise ;*

*2° l'identification du client, le cas échéant avec mention du numéro d'entreprise ;*

*3° la description détaillée de la mission telle que visée aux articles 34 et 38 de la loi du 22 avril 1999 ;*

*4° la date de début de la mission et, le cas échéant, les modalités de transfert ;*

*5° les obligations du client ;*

*6° les obligations du professionnel ou du stagiaire ;*

*7° l'étendue de la responsabilité ;*

*8° les modalités de résiliation du contrat entre le professionnel et le client ;*

*9° les honoraires, les frais supplémentaires, le mode de calcul et les modalités de paiement ;*

*10° la conservation des documents ;*

*11° le règlement des litiges.*

*La lettre de mission est établie en deux exemplaires, signés et datés par le professionnel ou le stagiaire, et par le client.*

*Le professionnel ou le stagiaire mentionne dans la lettre de mission qu'il est inscrit sur une ou plusieurs listes de l'Institut, telles que visées à l'article 5 de la loi du 22 avril 1999. »*

*Art. 55. Lorsque la société, visée à l'article 20 de la loi du 22 avril 1999, signe la lettre de mission, celle-ci est également signée par le professionnel-personne physique qui est associé, gérant ou administrateur de ladite société, ou, le cas échéant, par le stagiaire qui est associé, gérant ou administrateur de ladite société.*

*Art. 56. Le Conseil fixe, par le biais d'une recommandation, le ou les modèles de lettre de mission. »*

*iii) Forme d'un modèle de lettre de mission*

**18.** Un modèle de lettre de mission est intégré « techniquement » soit en annexe à une norme, soit au minimum en annexe à une recommandation, conformément à l'article 56 de l'arrêté royal précité du 9 décembre 2019.

Sur le site de l'ITAA, on trouve une note technique du 30 avril 2021 relative à la lettre de mission (FR: <https://www.ita.be/wp-content/uploads/20210430-FR-COM-WEB-Opdrachtbrief-v2.0.pdf>) et

NL: <https://www.itaab.be/wp-content/uploads/20210430-NL-COM-WEB-Oprachtbrief-v2.0.pdf>).

En novembre 2021, un nouveau modèle de lettre de mission incluant des conditions générales a été élaboré sur la plateforme ITAA BeExcellent. Ce modèle n'est toutefois pas accessible publiquement, ce qui empêche de vérifier son contenu et la conformité éventuelle des conditions générales qu'il contient avec le Code de droit économique (CDe).

La mise à disposition d'un modèle de lettre de mission uniquement pour les membres de l'ITAA n'est pas conforme à l'article 56 de l'arrêté royal précité du 9 décembre 2019, selon lequel le Conseil de l'ITAA fixe un modèle de lettre de mission par le biais d'une recommandation.

Il apparaît qu'aucune mise en œuvre n'a été donnée jusqu'à présent à l'article 56 de l'arrêté royal précité ; l'ITAA n'a fixé aucun modèle de lettre de mission par le biais d'une recommandation, alors que plusieurs modèles/exemples sont disponibles sur la plateforme ITAA BeExcellent à l'usage des membres.

Le paragraphe A38 du présent projet de norme (version juillet 2025) mentionne que l'ITAA « mettra à disposition de ses professionnels un exemple général de lettre de mission pour une mission de compilation, en tenant compte du contenu minimum prescrit par la loi ou la réglementation ». Cette référence figure également dans la onzième considération du projet de norme (version juillet 2025).

La question se pose de savoir si un exemple général de lettre de mission pour une mission de compilation est déjà disponible sur la plateforme ITAA BeExcellent.

Par le passé, le Conseil supérieur a déjà demandé à plusieurs reprises<sup>2</sup>, lors de la soumission pour avis d'un projet de norme, qu'un modèle de lettre de mission soit élaboré.

*iv) Le modèle de lettre de mission est un document pratique sans caractère contraignant*

**19.** Contrairement à la position de l'ITAA exprimée dans son courrier du 17 juillet 2025, l'inclusion d'un modèle de lettre de mission en [annexe à] une norme ou une recommandation N'IMPLIQUE PAS qu'il ne puisse y avoir de dérogation.

Un modèle de lettre de mission annexé à une norme ou à une recommandation est un document pratique qui fixe le contenu minimum de la lettre de mission et peut donc, par définition, être complété et/ou adapté. Un modèle est en effet un outil de travail qui doit être ajusté à chaque situation. Une dérogation ou une adaptation ne nécessite aucune justification particulière, car un modèle a précisément pour objectif de fournir au professionnel un instrument pour l'exécution d'une mission donnée.

---

<sup>2</sup> - Courrier du 12 avril 2022 au Président de l'IRE et au Président de l'ITAA relatif au projet de norme commune « titres » - Demande de reformulation : <https://www.itaab.be/wp-content/uploads/20210430-NL-COM-WEB-Oprachtbrief-v2.0.pdf>.

- 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 : [https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/2024-02-28\\_schrijven-aan-minister-economie\\_met-in-bijlage-hreb-advies-28-02-2024-kb-kwaliteitstoetsing.pdf](https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/2024-02-28_schrijven-aan-minister-economie_met-in-bijlage-hreb-advies-28-02-2024-kb-kwaliteitstoetsing.pdf)

- Courrier du 22 avril 2025 adressé aux Présidents de l'IRE et de l'ITAA relatif à la demande de reformulation/à l'avis formel reprenant un certain nombre d'attentes spécifiques à propos du projet de norme commune « titres » : [https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/2025-04-22\\_schrijven-aan-ibr-en-itaab\\_ontwerpeffectennorm\\_herform.pdf](https://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/2025-04-22_schrijven-aan-ibr-en-itaab_ontwerpeffectennorm_herform.pdf).

v) *Un même modèle de lettre de mission s'applique à tous les types de cabinets*

**20.** Dans son courrier du 17 juillet 2025, l'ITAA affirme :

*“Ons Instituut heeft reeds meermaals aangegeven dat een model van opdrachtbrief in de vorm van een bindende norm of aanbeveling niet aangewezen is. Eenzelfde model opdrachtbrief opleggen aan alle kantoren gaande van Big Four, over mid-tier en kleine kantoren, tot zelfs eenmanszaken, is niet realistisch.”*

(Extrait du courrier adressé par l'ITAA au Conseil supérieur le 17 juillet 2025)

Le Conseil supérieur ne peut souscrire à cette position. À titre d'exemple, on peut citer :

- le modèle de lettre de mission de 6 pages annexé au projet de Norme professionnelle spécifique de l'IRE pour les missions d'assurance des informations de durabilité (consolidées) confiées par la loi au réviseur d'entreprises ;
- le modèle de lettre de mission de 7 pages annexé à la Norme de l'IRE du 14 mai 2024 relative aux missions du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise ;
- le modèle de lettre de mission de 9 pages annexé à la Norme de l'IRE concernant la mission du commissaire prévue par les articles 5:142 et 6:115 du Code des sociétés et associations (Test de l'actif net) ;
- le modèle de lettre de mission de 5 pages annexé à la Norme de l'IRE concernant la mission du commissaire prévue par les articles 5:143 et 6:116 du Code des sociétés et associations (Test de liquidité).

Chaque modèle de lettre de mission est identique pour tous les types de cabinets de réviseurs d'entreprises : les Big Four, les cabinets de taille moyenne, les petits cabinets et les indépendants.

vi) *Le modèle de lettre de mission satisfait sans difficulté au test de proportionnalité*

**21.** Dans son courrier du 17 juillet 2025, l'ITAA exprime la position suivante concernant la charge administrative que représenterait la lettre de mission pour les cabinets :

*“Dit betekent dat kantoren elke aanpassing aan het model aan de specifieke omstandigheden van de contractuele relatie met hun cliënt, uitdrukkelijk zouden moeten motiveren en documenteren. Dit bovenop de andere reeds bestaande verplichtingen die op de beroepsbeoefenaar rusten bij de opening van een nieuw dossier voor een cliënt, bijvoorbeeld in het kader van de antiwitwasregelgeving en de daaruit voortvloeiende KYC screening.*

*Het ITAA is van oordeel dat de bijkomende administratieve belasting die het opleggen van dergelijke verplichting aan onze leden met zich mee zal brengen, de proportionaliteitstoets, zoals voorzien in de wet van 27 oktober 2020 betreffende een evenredigheidsbeoordeling voorafgaand aan de invoering of de wijziging van een beroepsreglementering, niet doorstaat.”*

(Extrait du courrier adressé par l'ITAA au Conseil supérieur le 17 juillet 2025)

Le Conseil supérieur souligne qu'un cabinet n'a PAS à motiver ni à documenter une adaptation du modèle de lettre de mission.

Par conséquent, il n'est nullement question d'une charge administrative supplémentaire s'ajoutant aux

obligations déjà existantes pour le professionnel, par exemple dans le cadre de la législation anti-blanchiment et du processus KYC.

En outre, l'ITAA affirme expressément que l'imposition d'un modèle de lettre de mission ne satisfait pas au test de proportionnalité prévu par la loi du 27 octobre 2020 relative à l'évaluation de proportionnalité préalable à l'introduction ou à la modification d'une réglementation professionnelle. Étant donné que le Conseil de l'ITAA est une « autorité » au sens de cette loi, il doit – en application de l'article 7 – effectuer une évaluation de proportionnalité dans le cadre de l'exercice de sa compétence consistant à édicter et publier sur le site de l'Institut des normes techniques et des recommandations.

Le Conseil supérieur rappelle toutefois que cette même loi du 27 octobre 2020 prévoit également d'autres obligations pour l'autorité. Plus particulièrement, l'article 10 stipule : « Avant d'introduire de nouvelles dispositions réglementant une profession ou de modifier de telles dispositions, l'autorité consulte de manière appropriée toutes les parties prenantes concernées et leur donne la possibilité de faire connaître leurs points de vue. » et l'article 11 ajoute : « Lorsque cela est nécessaire et approprié, des consultations publiques sont organisées. »

En conséquence de la référence faite par l'ITAA à la loi du 27 octobre 2020, plusieurs questions supplémentaires se posent :

- Comment et quand l'ITAA a-t-il réalisé cette évaluation de proportionnalité ? Le Conseil supérieur peut-il recevoir le résultat de cette évaluation ?
- L'ITAA a-t-il consulté toutes les parties prenantes concernées, et si oui, de quelle manière ? Quel est le résultat de cette consultation ?
- Comment l'ITAA évalue-t-il la nécessité et la pertinence d'organiser une consultation publique ?

*vii) La norme internationale relative aux services connexes – Missions de compilation 4410 (ISRS 4410) contient un exemple de lettre de mission en annexe*

**22.** L'annexe 1 de la norme internationale ISRS 4410 contient bien un « Exemple de confirmation de mission pour une mission de compilation ».

L'ITAA affirme que, compte tenu de l'importance de démontrer la qualité des normes ITAA aux parties prenantes, tant au niveau national qu'international, il souhaite intégrer autant que possible les normes internationales de l'IFAC dans l'ordre juridique belge, plutôt que de créer ses propres normes.

La question se pose donc de savoir pourquoi l'ITAA n'a pas repris cette partie de la norme internationale ISRS 4410.

**e) Projet de « *Modèle avec contenu minimum de la lettre de mission – Application de la Norme relative aux missions de compilation ISRS 4410* »**

**23.** La réaction de l'ITAA dans son courrier du 2 juillet 2025 est la suivante :

*“Het Instituut heeft op datum van 30 juni 2025 een overleg gehad met Uw Hoge Raad en kijkt uit naar de formele bevestiging van de uitgesproken discussie om te blijven bij een minimumhoud van de opdrachtbrief zoals voorgesteld door het Instituut.”*

(Extrait du courrier adressé par l'ITAA au Conseil supérieur le 2 juillet 2025)

**24.** Le Conseil supérieur a pris connaissance du projet de « Modèle avec contenu minimum de la lettre de mission – Application de la Norme relative aux missions de compilation ISRS 4410 » (ci-après abrégé : « projet de modèle de lettre de mission ») tel qu'annexé au courrier de l'ITAA du 28 avril 2025.

Le Conseil supérieur rappelle que la lettre de mission est cruciale dans le cadre du contrôle qualité, quel que soit le type de cabinet d'expertise comptable. Le Conseil supérieur formule les observations suivantes :

*i) Droits et obligations réciproques*

**25.** Tout d'abord, le Conseil supérieur constate que le projet de modèle de lettre de mission ne présente **pas** une description (équilibrée) des « droits et obligations réciproques du client et du professionnel » comme pourtant prescrit par l'article 41, premier alinéa, de la loi du 17 mars 2019.

*ii) Plutôt une énumération d'éléments*

**26.** Le Conseil supérieur constate que le contenu de l'annexe n'est **pas un véritable modèle rédigé**, mais plutôt une simple énumération d'éléments. Un modèle est un outil de travail pratique pour le professionnel, utilisé pour l'exécution d'une mission, mais qui doit être adapté à chaque situation.

Ces **éléments** sont **en grande partie** – mais pas exclusivement – ceux **repris à l'article 54 de l'arrêté royal du 9 décembre 2019**, à l'exception de l'article 54, 4° (la date de début de la mission et, le cas échéant, les modalités de transfert) et de l'article 54, 8° (la manière dont le contrat entre le professionnel et le client est résilié) :

1. *L'identification du professionnel, avec mention de la forme juridique et du numéro d'entreprise* – cf. art. 54, 1° AR 9 décembre 2019 ;
2. *L'identification du client* – cf. art. 54, 2° AR 9 décembre 2019, mais les mots « le cas échéant, avec mention du numéro d'entreprise » manquent ;
3. *La description détaillée de la mission* – cf. art. 54, 3° AR 9 décembre 2019 – les objectifs et la portée de la mission.

Cet élément est en revanche développé :

« Le professionnel appliquera son expertise en matière de traitement administratif et de reporting financier afin d'assister la direction dans l'élaboration et la présentation d'informations financières conformes à un référentiel comptable applicable, sur la base des informations fournies par la direction ; et de rapporter conformément aux exigences de cette norme.

- (description – exemples à adapter ci-après)
- Assister la direction dans l'élaboration et la présentation de données historiques dans le cadre d'un dossier de crédit / dossier de subvention / budget ;
- Assister la direction dans la présentation des postes des comptes annuels, des états financiers ou des situations intermédiaires ;
- Assister la direction dans la présentation des indicateurs clés pour des appels d'offres, partenariats ou fournisseurs ;

- Assister la direction lorsqu'elle demande volontairement l'application de la norme 4410 pour d'autres missions ;
- Assister la direction dans le traitement d'informations prospectives et de prévisions.
- Assister la direction dans les analyses de données ;
- Assister la direction pour les postes complexes tels que les provisions (provisions pour garanties), les réévaluations, les estimations de réclamations en vue de la présentation aux actionnaires ;
- Assister la direction dans la communication d'informations aux autorités ou organismes qui imposent l'application de la norme 4410 ;
- Assister la direction dans la phase de remédiation telle que prévue par le Livre XX « Insolvabilité des entreprises », notamment pour l'état comptable et le budget. »

Selon le Conseil supérieur, les exemples précités sont très variés et la question peut se poser de savoir s'il n'est pas possible de combiner certains exemples de missions d'assistance/soutien.

4. *La mention que la mission n'est pas une mission d'assurance ;*

5. *L'usage prévu et la diffusion :*

Le Conseil supérieur constate qu'il n'est pas fait mention du paragraphe A32 du projet de « Norme relative aux missions de compilation » concernant d'éventuelles restrictions d'usage ou de diffusion :

« A32. Lorsque le référentiel comptable applicable est un référentiel comptable à usage particulier, la norme impose au professionnel – non stagiaire – de prévoir dans la lettre de mission d'éventuelles restrictions quant à l'usage prévu ou à la diffusion des informations financières, et de mentionner dans son rapport que les informations financières ont été établies selon un référentiel comptable à usage particulier, et qu'elles peuvent dès lors ne pas convenir à d'autres fins. »

6. *Les obligations du client – cf. art. 54, 5° AR 9 décembre 2019 ;*

7. *Les obligations du professionnel – cf. art. 54, 6° AR 9 décembre 2019 ;*

8. *Les responsabilités de la direction en matière de mission de compilation, ainsi que l'étendue des responsabilités du professionnel, notamment le fait que le professionnel n'exprimera ni opinion d'audit ni conclusion d'examen (ce qui peut être qualifié comme la portée de la responsabilité, cf. art. 54, 7° AR 9 décembre 2019) ;*

9. *Les honoraires, les frais supplémentaires, les modes de calcul et les modalités de paiement – cf. art. 54, 9° AR 9 décembre 2019 ;*

10. *La forme et le contenu du rapport ;*

11. *La conservation des pièces – cf. art. 54, 10° AR 9 décembre 2019 ;*

12. *Le règlement des litiges – cf. art. 54, 11° AR 9 décembre 2019.*

*iii) Mentions du terme « lettre de mission » dans le projet de norme (version juillet 2025)*

27. En outre, le Conseil supérieur constate que les mentions du terme « lettre de mission » dans les paragraphes suivants du projet de norme (version juillet 2025) ne sont pas toutes reprises dans le projet de modèle de lettre de mission :

- Paragraphe 26, deuxième alinéa du projet de norme (version juillet 2025) stipule :

« Le professionnel – non stagiaire doit dans sa lettre de mission faire explicitement référence à la présente norme. La lettre de mission doit mentionner les conditions du paragraphe 36 de cette norme concernant la restitution de la mission par le professionnel – non stagiaire. »

Contrairement à ce qui est prévu au paragraphe 26 avec renvoi au paragraphe 36, les conditions relatives à la restitution de la mission par le professionnel **ne figurent pas** dans le projet de modèle de lettre de mission.

- Paragraphe A37 du projet de norme (version juillet 2025) mentionne :

« La forme et le contenu de la lettre de mission peuvent varier selon chaque mission, sous réserve du respect du contenu minimum prescrit par la loi ou la réglementation. Outre les éléments requis par la présente norme, la lettre de mission peut faire référence, par exemple :

- aux accords concernant l'implication d'autres professionnels – non stagiaires et experts pour certains aspects de la mission de compilation ;
- aux accords à conclure, dans le cas d'une première mission, avec le précédent professionnel – non stagiaire ;
- à la possibilité de demander à la direction ou, le cas échéant, aux personnes chargées de la gouvernance, de confirmer par écrit certaines informations ou explications communiquées oralement au professionnel – non stagiaire au cours de la mission ;
- à la propriété des informations utilisées aux fins de la mission de compilation, en distinguant les documents et informations fournis par l'entité pour la mission et la documentation du professionnel – non stagiaire, en tenant compte des lois et règlements applicables ;
- à une demande adressée à la direction, et éventuellement à toute autre partie mandante, de reconnaître la réception de la lettre de mission et d'accepter les conditions de mission qui y sont exposées. ».

Contrairement à la formulation du paragraphe A37, le projet de modèle de lettre de mission ne contient pas de références aux exemples possibles mentionnés dans ce paragraphe.

- Paragraphe A39 du projet de norme (version juillet 2025) indique encore :

« Le professionnel – non stagiaire peut décider de ne pas envoyer une nouvelle lettre de mission à chaque période de reporting. Toutefois, les facteurs suivants peuvent indiquer qu'il est approprié de revoir les conditions de la mission de compilation ou de rappeler à la direction ou, le cas échéant, à la partie mandante, les conditions existantes :

- toute indication que la direction ou, le cas échéant, la partie mandante, comprend mal l'objectif et la portée de la mission ;
- toute condition révisée ou particulière de la mission ;
- un changement récent dans la direction générale de l'entité ;
- un changement significatif dans la propriété de l'entité ;
- un changement significatif dans la nature ou l'ampleur des activités de l'entité ;
- une modification des exigences légales ou réglementaires affectant l'entité ;
- un changement dans le référentiel comptable applicable. »

Les facteurs mentionnés au paragraphe A39 du projet de norme (version juillet 2025) **ne sont pas repris** dans le projet de modèle de lettre de mission.

En résumé, pour le Conseil supérieur, il n'est pas clair pourquoi plusieurs paragraphes du projet de norme (version juillet 2025), qui concernent le contenu de la lettre de mission, n'ont pas été intégrés dans le projet de modèle de lettre de mission ; il s'agit en particulier des paragraphes :

- **26** (renvoi au paragraphe 36 concernant les conditions de restitution de la mission),
- **A32** (restrictions éventuelles quant à l'usage ou la diffusion des informations),
- **A37** (références à certaines dispositions),
- **A39** (cas des missions continues) et
- **36** (conditions relatives à la restitution de la mission).

#### *iv) Conditions générales et politique de confidentialité*

**28.** A la fin, le projet de modèle de lettre de mission contient l'alinéa suivant :

« En signant la lettre de mission, les Parties reconnaissent en avoir pris connaissance avant la signature et confirment expressément leur accord avec toutes les conditions reprises dans cette lettre de mission, ainsi qu'avec les conditions générales et la politique de confidentialité annexées à cette lettre de mission et réputées en faire partie intégrante. »

Compte tenu de la simple énumération et de la description sommaire des éléments de la lettre de mission, le Conseil supérieur ne voit pas clairement en quoi consistent « les conditions reprises dans cette lettre de mission ».

En outre, le Conseil supérieur constate que « *les conditions générales et la politique de confidentialité annexées à cette lettre de mission et réputées en faire partie intégrante* » ne sont pas jointes au projet de modèle de lettre de mission.

Il n'est donc pas clair pour le Conseil supérieur quel est le contenu de ces « conditions générales et de cette politique de confidentialité ». En outre, on relèvera qu'il n'est nullement précisé si elles sont établies par le cabinet ou par l'ITAA.

#### **f) Plan d'action concernant les mesures d'accompagnement de la norme ISRS 4410**

**29.** La réaction de l'ITAA dans son courrier du 17 juillet 2025 est la suivante :

*“Ervan uitgaande dat de norm in werking is getreden op 3 mei 2025, vindt u in bijlage het in Uw advies dd. 3 februari 2025 gevraagd actieplan inzake de begeleidingsmaatregelen.”*

(Extrait du courrier adressé par l'ITAA au Conseil supérieur le 17 juillet 2025)

**30.** En ce qui concerne le plan d'action, le Conseil supérieur constate que ce plan est sommaire, puisqu'il se limite à l'énumération de trois phases (mai 2025, septembre-octobre 2025 et octobre-décembre 2025) avec, pour chaque phase, une indication de l'axe de focalisation, mais sans mention de mesures concrètes sur le fond.

En ce qui concerne l'entrée en vigueur de la norme, le Conseil supérieur renvoie au point c) ci-dessus (voir supra, numéros marginaux 11 à 13).

#### **g) Compléter le cadre normatif en matière de missions de compilation d'informations non financières / informations de durabilité et inclure un modèle de rapport de compilation relatif aux informations de durabilité en annexe à la norme**

**31.** La réaction de l'ITAA dans son courrier du 2 juillet 2025 est la suivante :

*“Zoals besproken op de vergadering van 30 juni 2025, zullen we de verdere evolutie van het wetgevend kader afwachten alvorens een normatief kader en een model van minimuminhoud van het samenstellingsverslag inzake duurzaamheidsinformatie op te stellen. Uiteraard volgt het Instituut deze ontwikkelingen nauwgezet op, met de intentie om dit in de nabije toekomst tot uitvoering te brengen.”*

(Extrait du courrier adressé par l'ITAA au Conseil supérieur le 2 juillet 2025)

Le Conseil supérieur prend acte de cette demande de report *sine die*.

### **C. Avis unanime du Conseil supérieur**

**32.** Les membres du Conseil supérieur ont analysé attentivement la version adaptée du projet de « Norme relative aux missions de compilation » (version juillet 2025) transmise par l'ITAA le 2 juillet 2025, ainsi que les explications fournies par l'ITAA dans ses lettres des 2 et 17 juillet 2025.

Le document intitulé « Modèle avec contenu minimum de la lettre de mission – Application de la Norme relative aux missions de compilation ISRS 4410 », annexé au courrier de l'ITAA du 28 avril 2025, a également été analysé, comme mentionné dans la lettre du Conseil supérieur du 4 juillet 2025 adressée à l'ITAA, dans le cadre du projet de « Norme relative aux missions de compilation ».

Sur la base de tous les éléments du dossier, le Conseil supérieur formule l'évaluation suivante :

**33.** Le Conseil supérieur constate que le paragraphe 5 du projet de norme (version juillet 2025), qui traite du système de gestion de la qualité, n'a **pas** été aligné sur le champ d'application (personnel) du présent projet de norme, lequel n'inclut pas le réviseur d'entreprises.

Il n'est pas clair pour le Conseil supérieur pourquoi l'ITAA indique dans sa lettre du 2 juillet 2025 qu'il s'agit « d'une erreur matérielle » tout en établissant un lien entre le paragraphe 5 du présent projet de norme et l'avis du Conseil supérieur du 2 juin 2025 concernant une proposition de norme de l'ITAA relative à la gestion interne de la qualité ; ce dernier projet de norme ne contient en effet pas la formulation selon laquelle « la mission visée par cette norme peut être réalisée tant par des professionnels – non stagiaires de l'ICE que par des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ».

**En conséquence, le Conseil supérieur estime que le paragraphe 5 du présent projet doit être adapté comme suit :**

*« 5. Le professionnel – non stagiaire doit disposer d'un système de gestion de la qualité applicable à la mission visée par cette norme, ~~laquelle peut être réalisée tant par des professionnels – non stagiaires de l'ICE que par des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.~~*

*Ce système de gestion de la qualité est mis en place conformément aux normes respectives applicables au sein de ~~chaque institut (ITAA)~~ **l'ITAA** et approuvées selon la procédure légale prévue. »*

**34.** Le Conseil supérieur constate qu'**aucune** mention n'est faite, dans la version adaptée du projet de norme (juillet 2025), des modalités d'application selon lesquelles le rapport de compilation peut être communiqué à des tiers.

La diffusion d'un rapport de compilation peut être limitée à la direction et aux personnes chargées de la gouvernance de l'entreprise, mais le rapport peut également être rendu public.

Les missions de compilation peuvent également être utilisées par des entreprises qui doivent fournir des informations à une autorité (de contrôle) ou à un organisme public. Les exigences relatives à un rapport destiné à un superviseur externe seront probablement différentes – contenant plus ou moins d'informations – de celles d'un rapport de compilation destiné à la direction ou au conseil d'administration de l'entreprise.

La question de la diffusion limitée ou non et de l'usage du rapport de compilation est un aspect qui doit idéalement être fixé dès le départ dans la lettre de mission entre le professionnel et son client.

La responsabilité du professionnel est en effet un élément important, surtout lorsque le rapport de compilation serait transmis à des tiers qui, évidemment, ne sont pas parties à la lettre de mission et ne sont donc pas liés par une éventuelle limitation contractuelle de responsabilité.

Dans la perspective d'un risque de responsabilité et d'une problématique d'assurance, il est recommandé d'inclure dans la lettre de mission non seulement une description claire et précise de la mission de compilation confiée au professionnel, mais surtout de préciser qui sont les destinataires du rapport issu de cette mission. Si le rapport de compilation est uniquement destiné aux organes de l'entreprise et n'est en aucun cas destiné à être présenté à un tiers, il est préférable de le mentionner expressément dans la lettre de mission et dans le rapport de compilation. Si, en revanche, le rapport de compilation est destiné à être transmis à un ou plusieurs tiers, il est fortement recommandé de définir clairement dans la lettre de mission les modalités de cette diffusion et d'en faire également mention dans le rapport de compilation lui-même.

**Sur la base de ce qui précède, le Conseil supérieur demande à l'ITAA d'élaborer dans le projet de norme les modalités d'application selon lesquelles le rapport de compilation peut être communiqué à des tiers.**

**35. En ce qui concerne l'entrée en vigueur de la norme, le Conseil supérieur confirme que le projet de norme n'est pas encore entré en vigueur le 3 mai 2025, étant donné que toutes les remarques formulées dans l'avis du Conseil supérieur du 3 février 2025 n'ont pas été prises en compte.**

En ce qui concerne la date d'entrée en vigueur du projet de norme, le Conseil supérieur note que la formulation du paragraphe 16 du projet de norme (version juillet 2025) a été adaptée en une date qui prend effet au maximum trois mois après la date de l'avis du Conseil supérieur, mais que, ***pour des raisons de cohérence, cette adaptation doit également être apportée dans le neuvième considérant du projet de norme (version juillet 2025).***

**36. Le Conseil supérieur souligne qu'un modèle de lettre de mission en annexe à la norme est essentiel, quel que soit le type de cabinet d'expertise comptable.**

Le Conseil supérieur rappelle qu'une lettre de mission, préalable à l'exécution de toute mission par un professionnel économique, est une exigence légale ; par conséquent, un modèle de lettre de mission annexé à une norme professionnelle spécifique est non seulement dans l'intérêt du professionnel, mais aussi (et surtout) dans celui de l'entreprise cliente et, plus généralement, de la sécurité juridique dans les relations économiques.

Une lettre de mission est également un document important dans la perspective d'un risque de responsabilité et d'une problématique d'assurance.

De plus, la lettre de mission est un instrument permettant, dans le cadre du contrôle qualité, de vérifier si le professionnel établit une lettre de mission pour chaque mission et exécute cette mission conformément aux dispositions de la lettre de mission.

**37. En ce qui concerne l'ajout d'un modèle de contenu minimum de lettre de mission**, soit dans le projet de norme, soit au moins dans un projet de recommandation, le Conseil supérieur a analysé le projet intitulé « Modèle avec contenu minimum de la lettre de mission – Application de la Norme relative aux missions de compilation ISRS 4410 », tel qu'inclus en annexe au courrier de l'ITAA du 28 avril 2025.

Le Conseil supérieur formule les **constatations suivantes** :

- Tout d'abord, le Conseil supérieur constate que le projet de modèle de lettre de mission ne présente **pas** une description (équilibrée) des « droits et obligations réciproques du client et du professionnel », comme pourtant prescrit par l'article 41, premier alinéa, de la loi du 17 mars 2019 ;
- Le Conseil supérieur constate que le contenu de l'annexe n'est **pas un véritable modèle rédigé**, mais plutôt une simple énumération d'éléments. Un modèle est un outil de travail pratique pour le professionnel, utilisé pour l'exécution d'une mission, mais qui doit être adapté à chaque situation. Ces éléments sont **en grande partie** – mais pas exclusivement – **ceux repris à l'article 54 de l'arrêté royal du 9 décembre 2019**, à l'exception de l'article 54, 4° (la date de début de la mission et, le cas échéant, les modalités de transfert) et de l'article 54, 8° (la manière dont le contrat entre le professionnel et le client est résilié) ;
- En outre, il n'est pas clair pour le Conseil supérieur pourquoi **plusieurs paragraphes du projet de norme (version juillet 2025)** relatifs au contenu de la lettre de mission **n'ont pas été intégrés dans le projet de modèle de lettre de mission**. Il s'agit notamment des paragraphes 26 (renvoi au paragraphe 36 concernant les conditions de restitution de la mission), A32 (restrictions éventuelles quant à l'usage ou la diffusion des informations), A37 (références à certaines dispositions), A39 (cas des missions continues) et 36 (conditions relatives à la restitution de la mission) ;
- Compte tenu de la simple énumération et de la description sommaire des éléments de la lettre de mission, le Conseil supérieur ne voit pas clairement en quoi consistent « les conditions reprises dans cette lettre de mission ». De plus, « les conditions générales et la politique de confidentialité annexées à cette lettre de mission et réputées en faire partie intégrante » **ne sont pas jointes au projet de modèle de lettre de mission**. Il n'est donc pas clair pour le Conseil supérieur quel est le contenu de ces « conditions générales et de cette politique de confidentialité » et si elles sont établies par le cabinet ou par l'ITAA.

**Le Conseil supérieur insiste donc sur la rédaction d'un modèle de lettre de mission complet et détaillé en annexe au projet de norme, dans lequel :**

- les droits et obligations réciproques du client et du professionnel sont décrits de manière équilibrée ;
- tous les éléments mentionnés à l'article 54 de l'arrêté royal du 9 décembre 2019 sont inclus ;
- tous les paragraphes du projet de norme contenant des références à la lettre de mission sont intégrés.

En outre, le Conseil supérieur souhaite obtenir de l'ITAA **davantage de clarté** sur le contenu et la portée des « conditions générales et de la politique de confidentialité » annexées à cette lettre.

**38. En ce qui concerne l'exécution du paragraphe 16 de l'avis du Conseil supérieur du 3 février 2025**, selon lequel il est demandé à l'ITAA de travailler, dans les trois mois suivant l'entrée en vigueur de la norme, sur :

- le complément du cadre normatif relatif aux missions de compilation d'informations non financières / informations de durabilité ;
- l'inclusion d'un modèle de rapport de compilation relatif aux informations de durabilité en annexe à la norme ; et

- l'élaboration d'un plan d'action concernant les mesures d'accompagnement des professionnels et le contrôle du respect des prescriptions normatives relatives aux missions de compilation d'informations financières et non financières,

le Conseil supérieur décide d'accorder à l'ITAA, compte tenu de l'évolution rapide de la situation en matière d'informations de durabilité, un délai jusqu'au printemps 2026 pour lui soumettre une proposition concrète et détaillée à ce sujet.

**39. Compte tenu de ce qui précède et à titre de conclusion, le Conseil supérieur constate que l'ITAA, dans son courrier du 2 juillet 2025 avec en annexe une version adaptée du projet de norme, n'a pas répondu à toutes les remarques formulées dans les avis du Conseil supérieur des 3 février 2025 et 2 juin 2025. En conséquence, le Conseil supérieur émet un avis négatif concernant le projet de « Norme relative aux missions de compilation » (version juillet 2025).**

L'une des adaptations demandées concerne « l'ajout d'un modèle de contenu minimum de lettre de mission, soit dans le projet de norme, soit au moins dans un projet de recommandation ». À cet égard, l'ITAA a transmis par mail, le 30 avril 2025, un projet intitulé « Modèle avec contenu minimum de la lettre de mission – Application de la Norme relative aux missions de compilation ISRS 4410 » au Conseil supérieur, sur lequel ce dernier formule un avis négatif pour les raisons suivantes :

1. Le projet de modèle de lettre de mission ne présente pas une description (équilibrée) des « droits et obligations réciproques du client et du professionnel », comme prescrit par l'article 41, premier alinéa, de la loi du 17 mars 2019 ;
2. Sur le fond, il ne s'agit pas d'un véritable modèle rédigé de lettre de mission, mais d'une simple énumération d'éléments. Ces éléments sont en grande partie – mais pas exclusivement – ceux repris à l'article 54 de l'arrêté royal du 9 décembre 2019 ;
3. Plusieurs paragraphes du projet de « Norme relative aux missions de compilation » (par. 26, A32, A37, A39, 36) concernant le contenu de la lettre de mission n'ont pas été intégrés dans le projet de modèle de lettre de mission ;
4. Compte tenu de la simple énumération et de la description sommaire des éléments de la lettre de mission, il n'est pas clair en quoi consistent « les conditions reprises dans cette lettre de mission » ; de plus, il faut constater que « les conditions générales et la politique de confidentialité annexées à cette lettre de mission et réputées en faire partie intégrante » ne sont pas jointes au projet de modèle de lettre de mission.

Etant donné que le projet de modèle annexé fait partie intégrante du projet de « Norme relative aux missions de compilation », l'avis négatif s'étend donc à ce projet de norme (version juillet 2025) dans son ensemble.

**40. Concernant l'exécution du paragraphe 16 de l'avis du Conseil supérieur du 3 février 2025, selon lequel il est demandé à l'ITAA de travailler, dans les trois mois suivant l'entrée en vigueur de la norme, sur :**

- le complément du cadre normatif relatif aux missions de compilation d'informations non financières / informations de durabilité ;
- l'inclusion d'un modèle de rapport de compilation relatif aux informations de durabilité en annexe à la norme ; et
- l'élaboration d'un plan d'action concernant les mesures d'accompagnement des professionnels et le contrôle du respect des prescriptions normatives relatives aux missions de compilation d'informations financières et non financières,

le Conseil supérieur décide d'accorder à l'ITAA, compte tenu de l'évolution rapide de la situation en matière d'informations de durabilité, un délai jusqu'au printemps 2026 pour lui soumettre une proposition concrète et détaillée à ce sujet.

---