

**Norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et
aux missions légales réservées et partagées
auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations**

Une nouvelle norme professionnelle vient d'entrer en vigueur en Belgique

Voici le quoi et le pourquoi – FAQ

Pourquoi une nouvelle norme ?

Jusqu'à présent, il n'existait aucune norme en la matière. Les deux instituts concernés (l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (en abrégé, IEC) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (en abrégé, IRE)) ont pris l'initiative de rédiger une norme professionnelle en commun.

Cette norme professionnelle sera utile dans le déroulement correct des missions couvertes par la norme et facilitera le travail dans le cadre de la revue qualité / du contrôle qualité auxquels les professionnels sont soumis.

Quel rôle le Conseil supérieur des Professions économiques a-t-il joué en la matière ?

Conformément aux dispositions légales, le Conseil supérieur est chargé :

- de rendre un avis sur tout projet de norme élaboré par le Conseil de l'IEC (article 54 de la loi du 22 avril 1999) et
- d'approuver tout projet de norme élaboré par le Conseil de l'IRE (article 31 de la loi du 7 décembre 2016).

Voici les différentes étapes d'adoption de la norme commune :

Demande d'approbation par l'IRE : 7 septembre 2018	Demande d'avis par l'IEC : 27 septembre 2018
Courrier adressé par le Conseil supérieur à l'IRE en date du 28 novembre 2018	Avis du Conseil supérieur du 28 novembre 2018 adressé à l'IEC
Nouvelle mouture du projet de norme soumise pour approbation/avis transmise à deux reprises : <ul style="list-style-type: none">- l'une en date du 10 décembre 2018 (au terme de l'audition / la rencontre avec le Conseil supérieur du 26 novembre 2018),- l'autre en date du 19 décembre 2018 (au terme de l'audition / la rencontre avec le Conseil supérieur du 14 décembre 2018).	
Courrier d'approbation adressé au Ministre fédéral en charge de l'Economie en date du 21 décembre 2018 Courrier adressé à l'IRE en date du 21 décembre 2018 afin de l'informer de l'approbation	Courrier adressé le 21 décembre 2018 à l'IEC – Avis favorable du Conseil supérieur
Approbation par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 26 février 2019	
Avis publié au <i>Moniteur belge</i> du 12 mars 2019	
Entrée en vigueur de la norme dès la publication de l'avis au <i>Moniteur belge</i>	

Quels sont les professionnels concernés par la nouvelle norme ?

Les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables externes, pour ce qui concerne les missions légales réservées et partagées confiées par la loi à ces deux seules catégories de professionnels.

Les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes, pour ce qui concerne les missions contractuelles.

Qu'est-ce qu'une « mission légale réservée et partagée » ?

Les « *missions légales réservées et partagées* » sont les missions confiées par le biais d'une loi, d'un décret, d'un arrêté royal, ministériel ou autre aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables « externes ».

Si cette mission légale est assortie d'un rapport à émettre au terme de la mission, la norme est obligatoire sauf s'il existe déjà une norme professionnelle traitant spécifiquement de cette mission légale réservée et partagée. Le considérant (7) précédant la norme clarifie la position relative aux missions pour lesquelles il existe déjà une norme professionnelle spécifique.

Quelques cas particuliers pour illustrer le concept :

- Si une mission est confiée légalement à plusieurs catégories de professionnels (en ce compris les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables externes), la norme n'est pas applicable.
- Si une mission est confiée légalement au seul commissaire, la norme n'est pas applicable.
- Si une mission est confiée « au commissaire, ou à défaut, à un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe », la norme est applicable s'il n'y a pas de commissaire.
- Si une mission est confiée légalement à un réviseur d'entreprises ou à un expert-comptable mais qu'elle n'est pas assortie d'un rapport à établir au terme de la mission, la norme n'est pas applicable.

L'annexe 5 de la norme reprend les « missions légales réservées et partagées » assorties d'un rapport de type « assurance raisonnable » pour lesquelles le processus est finalisé.

L'annexe 6 de la norme reprend les « missions légales réservées et partagées » assorties d'un rapport de type « assurance limitée » pour lesquelles le processus est finalisé.

Ces deux annexes seront complétées sur une base annuelle par les deux instituts, après avis du Conseil supérieur.

Dans l'attente, le paragraphe 3 de la norme fournit la démarche à suivre par le professionnel pour déterminer s'il s'agit d'une mission légale réservée et partagée de type « assurance raisonnable » ou « assurance limitée ».

Quelles sont les normes professionnelles existantes traitant spécifiquement d'une mission légale réservée et partagée ?

Actuellement, l'IRE et l'IEC ont adopté trois normes communes traitant spécifiquement d'une mission légale réservée et partagée :

- Norme relative au contrôle des opérations de fusion et scission de sociétés en Belgique (2013) ;

- Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée (2002) ;
- Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société (2002).

Les deux instituts concernés se sont engagés à mettre ces trois normes à jour dans les meilleurs délais afin de clarifier l'interconnexion entre ces trois normes et la nouvelle norme.

Qu'est-ce qu'une « mission de contrôle contractuel » ?

Les « *missions de contrôle contractuel* » sont les missions effectuées par un réviseur d'entreprises, un expert-comptable « externe » ou un conseil fiscal « externe » en dehors de toute obligation légale.

S'il ressort de la lettre de mission établie au préalable que cette mission de contrôle est assortie d'un rapport à émettre au terme de la mission, la norme est obligatoire.

Dans quelles missions ces professionnels sont-ils tenus de respecter la nouvelle norme ?

Lorsqu'ils effectuent une mission dans les petites entreprises au sens de l'article I.1, 1° du CDe (alinéas 1^{er} et 2) (en ce compris les petites ASBL, AISBL et fondations).

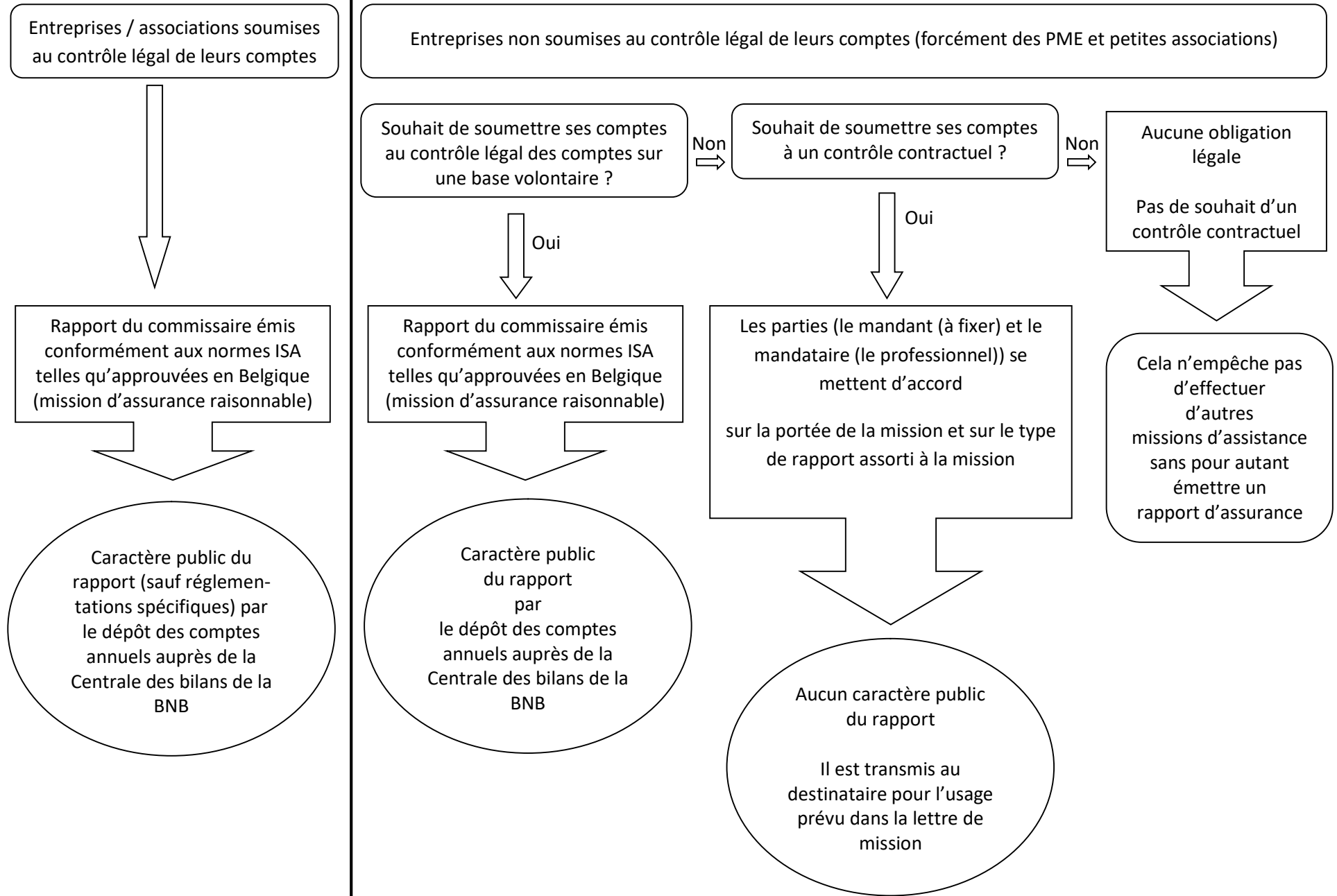
Le champ d'application de la norme commune est composé d'un double volet :

- les missions contractuelles de contrôle dans les PME ou petites associations dans lesquelles il n'y a pas de commissaire ;
- les missions de contrôle dans les PME ou petites associations dans lesquelles il n'y a pas de commissaire assorties d'un rapport confiées légalement aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables « externes ».

En aucun cas, la norme ne pourrait être d'application pour un réviseur d'entreprises qui serait chargé d'une mission de contrôle légal des comptes (au sens de l'article 16 C.Soc) lorsque le rapport du réviseur d'entreprises est joint au dépôt des comptes annuels auprès de la Centrale des bilans en vertu de l'article 100 C.Soc ou toute autre disposition légale similaire.

Le Conseil supérieur a schématisé la portée de la norme en deux pages : l'une porte sur les missions contractuelles, l'autre porte sur les missions confiées légalement aux deux catégories de professionnels susmentionnées.

Contrôle contractuel dans les PME et petites associations



**Missions de contrôle confiées légalement
aux seuls réviseurs d'entreprises et experts-comptables « externes »
dans les PME et petites associations**

Entreprises / associations soumises
au contrôle légal de leurs comptes

Entreprises non soumises au contrôle légal de leurs comptes (forcément des PME ou petites associations)

Que prévoit la loi confiant la mission de contrôle
aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externe » en matière :
1°) de la nature de la mission ?
2°) des normes professionnelles applicables ?
3°) de la publicité du rapport ?

Rapport du commissaire émis
conformément aux normes ISA
telles qu'approuvées en Belgique
(mission d'assurance raisonnable)

Caractère public
(ou non)
du rapport en fonction
de la réglementation

§ 3 / Annexe 5
de la norme

Rapport de type
« assurance raisonnable »

Au
vu
du
texte
légal

Utilisation de la
norme PME

Caractère
(ou non)
public
du rapport

§ 3 / Annexe 6
de la norme

Rapport de type
« examen limité »

Que faut-il entendre par « petite entreprise » ou par « petite ASBL, AISBL ou fondation » ?

1. Le fait d'employer l'expression « *des entreprises telles que définies à l'article I.1, 1°, premier et deuxième alinéa, du Code de droit économique, qui n'atteignent pas les critères fixés à l'article 15 du Code des sociétés à l'exception de celles qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés* » correspond à la définition des petites entreprises non soumises à l'obligation de nommer un commissaire.
2. De même, le fait d'employer l'expression « *des petites ASBL, AISBL et fondations, c'est-à-dire autres que celles visées aux articles 17, 37, 53, §5 de la loi de 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes* » correspond à la définition des petites ASBL, AISBL ou fondations non soumises à l'obligation de nommer un commissaire.

Quel référentiel normatif est applicable en cas de « contrôle » des comptes annuels historiques ?

1. Lorsqu'une société est tenue de nommer un commissaire, les normes ISA (ISA = International Standards on Auditing) telles qu'applicables en Belgique seront d'office d'application pour le contrôle légal des comptes ;
2. Lorsqu'une société n'est pas tenue de nommer un commissaire mais qu'elle souhaite faire auditer ses comptes et publier le rapport du réviseur d'entreprises nommé sur une base volontaire, les normes ISA (ISA = International Standards on Auditing) telles qu'applicables en Belgique seront d'office d'application pour le contrôle légal des comptes ;
3. Lorsqu'une société n'est pas tenue de nommer un commissaire et qu'elle souhaite disposer d'un rapport sur une base contractuelle (dont la portée de la mission est fixée par les parties), cette mission sera effectuée soit par un réviseur d'entreprises, soit par un expert-comptable « externe » conformément à la norme dite « PME ». Dans ce cas, le rapport délivré ne peut être déposé à la Centrale des bilans lors du dépôt des comptes annuels.

C'est la raison pour laquelle le considérant (10) précédant la norme exclut expressément les missions de contrôle légal au sens de l'article 16/1 du Code des sociétés.

Quelles sont les normes applicables en cas de « missions légales » ?

1. Dans la plupart des réglementations, il est question de confier la mission au commissaire et, « à défaut de commissaire », de permettre à un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable « externe » d'effectuer une telle mission.
2. Si un commissaire est en place, il effectuera toute mission complémentaire en application des normes ISA (ISA = International Standards on Auditing) / ISRE (ISRE = International Standards on Review Engagements) 2410 s'il s'agit d'une mission relative à des informations financières historiques. Par « normes ISA / ISRE 2410 », il convient de comprendre les normes internationales applicables en Belgique pour le contrôle légal des comptes (norme adoptée initialement en 2010 et révisée en 2019).
3. Si aucun commissaire n'est en place, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable « externe » effectuera sa mission conformément à la norme PME.
4. Le paragraphe 7 de la norme PME ne permet aux professionnels de définir un autre référentiel applicable, pour autant que celui-ci comporte au moins toutes les exigences égales à la présente norme, QUE lorsqu'il s'agit d'une mission contractuelle (d'assurance raisonnable ou d'examen limité).

Quelle est la différence entre une mission d'« assurance raisonnable » et une mission d'« assurance limitée » ?

Dans le cadre d'une mission, l'assurance absolue ne peut être atteinte. Il s'agit là d'une des limites inhérentes à l'audit externe.

L'assurance raisonnable (l'IAASB (IAASB = *International Auditing and Assurance Standards Board*) parle de « *reasonable assurance engagements* ») est le niveau d'assurance le plus élevé qu'un professionnel puisse fournir à l'égard des travaux effectués dans le cadre de sa mission. Au terme de ses travaux, le rapport émis par le professionnel se conclut par une attestation sous forme positive. La nature des travaux effectués par le professionnel est décrite dans le chapitre 3 de la norme. Le rapport-type d'une telle mission est repris en annexe 3 de la norme.

L'assurance limitée (l'IAASB (IAASB = *International Auditing and Assurance Standards Board*) parle de « *limited assurance engagements* ») est un niveau d'assurance moindre qu'un professionnel fournit à l'égard des travaux effectués dans le cadre de sa mission. Au terme de ses travaux, le rapport émis par le professionnel se conclut par une attestation sous forme négative. La nature des travaux effectués par le professionnel (forcément moindre que dans le cas précédent) est décrite dans le chapitre 4 de la norme. Le rapport-type d'une telle mission est repris en annexe 4 de la norme.

Dans certains cas, les missions effectuées par le professionnel ne sont associées à aucun niveau d'assurance. L'IAASB appelle ces missions les « *missions de services connexes* ». Tel sera le cas des missions de compilation, les missions de procédures convenues. Ces missions ne sont pas couvertes par la norme.

Pour plus de précisions, on relèvera que la norme définit en annexe 1 le concept de « *mission d'assurance* » et distingue « *mission d'assurance raisonnable* » et « *mission d'assurance limitée* ».

Quid des missions légales confiées aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes » par des réglementations spécifiques ?

1. Le champ d'application de la norme « PME » ne concerne que les missions légales confiées exclusivement aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes ». Les missions confiées aux seuls réviseurs d'entreprises ainsi que les missions confiées aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables « externes » mais également à d'autres catégories de professionnels ne font pas partie du champ d'application de la norme « PME ».
2. La version de la norme « PME » approuvée clarifie l'approche en trois étapes :
 - a) le professionnel vérifie si la disposition légale est reprise à l'annexe 5 ou à l'annexe 6 de la norme « PME » ;
 - b) dans la négative, le professionnel vérifie si la disposition légale utilise les expressions reprises sous le paragraphe 3 de la norme « PME » ;
 - c) dans la négative, le professionnel utilisera son jugement professionnel au vu de l'esprit de la loi.
3. Il est désormais précisé, dans le second alinéa du paragraphe 3, que les annexes 5 et 6 seront complétées périodiquement (sur une base annuelle) et que ces annexes seront transmises pour avis au Conseil supérieur.

Quid du référentiel applicable en cas d'attestation d'informations autres que les financières historiques ?

1. Au niveau international, la norme ISAE (ISAE = *International Standards on assurance engagements*) 3000 est d'application.
2. En Belgique, à ce jour, la norme ISAE 3000 n'est pas reconnue (pas d'approbation que ce soit par le Conseil supérieur ou par le Ministre fédéral en charge de l'Economie pour ce qui concerne les réviseurs d'entreprises / pas de norme professionnelle adoptée par l'IEC) et ne peut en aucun cas être utilisée pour une mission légale, à moins que le texte légal ou réglementaire confiant la mission au réviseur d'entreprises ou à l'expert-comptable « externe » ne prévoie expressément l'application de cette norme internationale ISAE 3000.
3. Si une mission contractuelle devait être convenue entre les parties et appliquer la norme ISAE 3000, rien ne peut s'y opposer.

C'est la raison pour laquelle le paragraphe 6 de la norme exclut expressément les missions relatives aux informations autres que les informations financières historiques.

Que se passera-t-il lorsque le CSA (CSA = Code des sociétés et des associations) aura été adopté ?

1. En date du 21 décembre 2018, la réforme du Code des sociétés et des associations n'avait pas de caractère définitif et n'est donc pas intégré dans la norme ayant fait l'objet d'une approbation / d'un avis favorable.
2. Il conviendra, le cas échéant, de revoir la portée de cette norme au vu de la réforme du Code des sociétés et des associations lorsque le CSA aura un caractère définitif.