

AVIS¹ 2019/15 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
CL/EV/IV/jv

Date
18.12.2019

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne: - **Obligation de rédiger un rapport de gestion dans les grandes A(I)SBL et Fondations**
- **Rapport du commissaire y relatif**

Vous avez été informés des modifications majeures apportées par le [Code des sociétés et des associations](#) (CSA) par la [communication 2019/09](#) ainsi que via le site web de l'IRE : page spécialement dédiée au nouveau CSA.

Par le présent avis le Conseil de l'Institut souhaite préciser la portée de la nouvelle obligation à charge des organes d'administration des A(I)SBL et des fondations (autres que petites) de rédiger un rapport de gestion.

Cette nouvelle obligation s'applique à toutes les A(I)SBL et fondations (ci-après « les grandes A(I)SBL et fondations ») qui dépassent au moins deux des critères suivants pendant deux exercices consécutifs² :

- nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 9 000 000 euros ;
- total du bilan : 4 500 000 euros.

Le Conseil de l'Institut souhaite attirer l'attention sur deux questions :

- À partir de quand un rapport de gestion doit-il être établi ?

¹ Par voie d'avis, l'Institut développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (art. 31, §7 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) ; seules les normes et les recommandations sont obligatoires.

² Art. 1:28 (A(I)SBL) et 1:30 (fondations) CSA.

- Le commissaire doit-il, dans le cadre de sa mission de contrôle des comptes annuels, également contrôler le rapport de gestion dans les grandes A(I)SBL et fondations ?

Obligation d'établir un rapport de gestion

Dans un souci de professionnalisation du secteur associatif, un rapport de gestion a été imposé aux grandes A(I)SBL et fondations (art. 3:48 et 3:52 CSA).

L'article 3:48 CSA³ dispose :

« § 1er. Les organes d'administration des ASBL ou AISBL autres que les petites ASBL ou AISBL rédigent un rapport dans lequel ils rendent compte de leur gestion.

§ 2. Le rapport de gestion visé au paragraphe 1er comporte :

1° au moins un exposé fidèle sur l'évolution et les résultats des activités et sur la situation de l'association, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution et des résultats des activités et de la situation de l'association, en rapport avec le volume et la complexité de ces activités.

Dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution, des résultats ou de la situation de l'association, l'analyse comporte des indicateurs clés de performance de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait aux activités spécifiques de l'association, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.

En donnant son analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes ;

2° des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice ;

3° des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de l'association, pour autant que ces indications ne soient pas de nature à porter gravement préjudice à l'association ;

³ L'article 3:52 CSA est formulé de manière équivalente pour les fondations.

4° des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement ;

5° des indications relatives à l'existence de succursales de l'association ;

6° au cas où le bilan fait apparaître une perte reportée ou le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, une justification de l'application des règles comptables de continuité ;

7° en ce qui concerne l'utilisation des instruments financiers par l'association et lorsque cela est pertinent pour l'évaluation de son actif, de son passif, de sa situation financière et de son résultat :

a) les objectifs et la politique de l'association en matière de gestion des risques financiers, y compris sa politique concernant la couverture de chaque catégorie principale des transactions prévues pour lesquelles il est fait usage de la comptabilité de couverture, et

b) l'exposition de l'association au risque de prix, au risque de crédit, au risque de liquidité et au risque de trésorerie. »

Date d'application de cette nouvelle obligation

Le CSA⁴ est entré en vigueur le 1^{er} mai 2019⁵.

Cependant le régime transitoire prévoit la distinction suivante :

- a) Les grandes A(l)SBL et fondations constituées à partir du 1^{er} mai 2019 sont soumises, dès leur date de constitution, au nouveau régime du CSA. Dans ces entités, un rapport de gestion devra être établi en complément des premiers comptes annuels (le cas échéant en 2019).
- b) Certaines grandes A(l)SBL et fondations ont pu décider d'appliquer le CSA de manière anticipée (opt-in)⁶. Le CSA est alors d'application dès le jour de la publication de la modification des statuts aux *Annexes du Moniteur Belge* et au plus tard le 1^{er} janvier 2020.

⁴ Introduit par la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses

⁵ Art. 38 de la loi du 23 mars 2019.

⁶ Art. 39, §1^{er}, al.2 de la loi du 23 mars 2019.

C'est au moment où il arrête les comptes annuels que l'organe d'administration doit se poser la question de savoir si un rapport de gestion doit être établi conformément au CSA. Lorsqu'une entité remplit les conditions de taille susmentionnées et qu'elle arrête ses comptes après la publication de la modification des statuts aux *Annexes du Moniteur belge*, l'organe d'administration sera tenu de rédiger un rapport de gestion.

- c) Enfin, pour les grandes A(I)SBL et fondations qui existaient déjà avant le 1^{er} mai 2019 mais qui n'ont pas décidé d'appliquer le CSA de manière anticipée, le CSA sera d'application pour la première fois le 1^{er} janvier 2020. À partir de cette date, les dispositions impératives du CSA seront applicables et toute clause statutaire contraire sera réputée non écrite. Les dispositions supplétives ne deviendront, quant à elles, applicables que si elles ne sont pas écartées par des clauses statutaires⁷.

Les articles 3:48 et 3:52 CSA sont des dispositions impératives. Dès lors, elles seront d'application immédiate le 1^{er} janvier 2020.

C'est au moment où il arrête les comptes annuels que l'organe d'administration doit se poser la question de savoir si un rapport de gestion doit être établi conformément au CSA. Lorsqu'une entité remplit les conditions de taille susmentionnées et qu'elle arrête ses comptes annuels à partir du 1^{er} janvier 2020, l'organe d'administration sera tenu de rédiger un rapport de gestion.

Contrôle du rapport de gestion par le commissaire

En ce qui concerne le contrôle légal des comptes annuels des associations et des fondations, le législateur a opté pour un renvoi aux dispositions applicables aux sociétés. L'article 3:98, §2 CSA⁸ dispose :

*« Les articles 3:56 à 3:64, 3:65, §§ 1er à 6, 3:66 à 3:71, 3:73 à 3:75, **à l'exception des articles 3:61, §§ 2 et 3, 3:63, § 3 et de l'article 3:75, § 1er, alinéa 1er, 6° et 8°**, sont applicables par analogie aux ASBL et AISBL qui ont nommé un commissaire. Pour les besoins du présent article, le terme "société" utilisé dans les articles précités doit s'entendre comme étant "association". »*

L'article 3:75, §1^{er}, al. 1^{er}, 6° CSA prévoit que le rapport du commissaire sur les comptes annuels doit comprendre « *une opinion indiquant si le rapport de gestion*

⁷ Art. 39, §1^{er}, al. 1^{er} et §2, al. 1^{er} de la loi du 23 mars 2019.

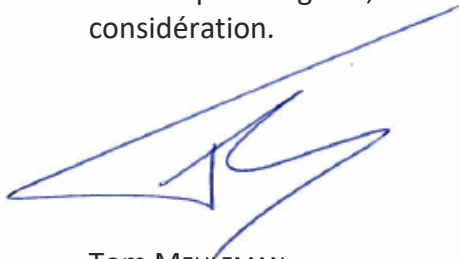
⁸ L'article 3:99 CSA est formulé de manière équivalente pour les fondations.

concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et s'il a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6. (...) ».

Bien que le législateur ait expressément exclu l'application de cette disposition du rapport du commissaire des associations et fondations, le rapport du commissaire d'une grande A(l)SBL ou d'une fondation doit :

- Conformément aux diligences prévues par la [Norme ISA 720 \(Révisée\)](#) et la norme complémentaire aux ISA applicable en Belgique, inclure une mention portant sur l'absence d'anomalie significative constatée dans le rapport de gestion de celle-ci. Une anomalie significative est définie comme une discordance significative par rapport aux comptes annuels ou une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse (« Aspects relatifs au rapport de gestion » dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » du rapport de commissaire).
- Inclure une mention portant sur l'absence d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du CSA (dans la partie « Autres mentions » du rapport de commissaire). Ainsi doivent être signalés dans cette partie, le cas échéant, l'absence de rapport de gestion, l'omission de certaines mentions obligatoires ou encore la présence d'informations inexactes.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma haute considération.



Tom MEULEMAN
Président