



Avez-vous déjà pensé à un professionnel ?

Le réviseur d'entreprises : que peut-il faire pour vous et que pouvez-vous attendre de lui ?

LE CADRE CONCEPTUEL DES MISSIONS
D'UN RÉVISEUR D'ENTREPRISES MIS EN PRATIQUE



Institut des Réviseurs d'Entreprises
Institut royal

Boulevard Emile Jacqmain 135/1
1000 Bruxelles
Belgique
T: 00 32 2 512 51 36
info@ibr-ire.be
www.ibr-ire.be



“Par sa connaissance de l'organisation et son rôle d'expert, le réviseur d'entreprises offre une plus-value au processus d'élaboration et de communication des informations financières ou non financières et permet de transformer des faiblesses en opportunités.”



Pourquoi un réviseur d'entreprises ?

Réviseur d'entreprises et audit (ou contrôle légal des états financiers) vont souvent de pair dans les esprits et pourtant, le réviseur d'entreprises est un partenaire privilégié dans de nombreuses autres situations auxquelles est confrontée une organisation ou entreprise.

La qualité d'une décision dans une organisation ou une entreprise dépend essentiellement de la fiabilité des flux d'informations et de l'efficacité des processus produisant cette information.

Le travail quotidien du réviseur d'entreprises consiste à évaluer et à émettre un avis sur la qualité ou la fiabilité d'informations financières ou non financières fournies par divers acteurs du monde économique, ou encore sur la manière dont elles ont été préparées. Soumis à des règles déontologiques strictes exigeant notamment son indépendance et recourant à une méthodologie internationalement reconnue, le réviseur d'entreprises a développé une expertise unique lui permettant de fournir une assurance qui augmente la qualité de l'information, au bénéfice d'une organisation ou entreprise. Ceci constitue une garantie de qualité quant au travail accompli et permet aux utilisateurs de l'information de comprendre de manière transparente les travaux effectués et l'assurance fournie, au-delà des frontières.

Faire appel à un réviseur d'entreprises, indépendant par nature, permet d'obtenir un point de vue objectif, et de donner une crédibilité et une légitimité à ces informations. Le rapport du réviseur d'entreprises permettra de renforcer la confiance des parties intéressées dans la qualité de l'information qui leur est communiquée. Les parties prenantes internes ou externes sont ainsi en mesure d'évaluer, de décider et d'agir en toute connaissance de cause. Le rapport du réviseur d'entreprises contribue ainsi à améliorer la valeur et l'attractivité de l'entreprise. Par sa connaissance de l'organisation et son rôle d'expert, le réviseur d'entreprises offre une plus-value au processus d'élaboration et de communication des informations financières ou non financières et permet de transformer des faiblesses en opportunités.



Pourquoi cette brochure ?

Une économie saine dépend d'informations fiables. Tous les acteurs concernés, les organisations gouvernementales, les actionnaires, les autorités de contrôle ou – au sens large – les parties prenantes aimeraient recevoir des informations fiables, de préférence certifiées par un expert indépendant.

L'information financière traditionnelle est basée sur des dispositions légales et réglementaires. L'information non financière est innovante, parfois complexe, souvent fournie sur une base volontaire et peu encadrée. Elle est toutefois essentielle pour l'évaluation qualitative et pour donner une vue globale (c.-à-d. pas seulement financière) de la performance d'une organisation.

La certification des informations peut être confiée à un réviseur d'entreprises en vertu de dispositions légales ou réglementaires ou sur base contractuelle. La tâche principale du réviseur d'entreprises est de fournir une assurance quant à la fiabilité des informations en les évaluant au regard de critères définis, afin de renforcer la confiance des utilisateurs dans ces informations.

Il peut s'agir, par exemple, de comptes annuels, de justificatifs liés à une subvention ou d'un décompte final. En plus de fournir de l'assurance, le réviseur d'entreprises peut également compiler une information ou mettre en œuvre des procédures convenues qui ont été définies d'un commun accord avec le client et l'utilisateur.

Lorsqu'il s'agit de missions dont l'accomplissement est réservé par la législation ou la réglementation au réviseur d'entreprises, cette législation ou réglementation prévoit – au moins dans une situation idéale – les modalités à respecter concernant les informations requises. Il faut en outre préciser comment la responsabilité est couverte et les normes applicables. Idéalement, les textes législatifs devraient indiquer clairement les procédures à mettre en œuvre par le réviseur d'entreprises, ainsi que les critères à appliquer.

La pratique est toutefois autre. Souvent, seuls les éléments essentiels sont déterminés. Les informations à vérifier par le réviseur d'entreprises, les critères à appliquer à cet effet et le type de mission demandé au réviseur d'entreprises ne sont pas toujours clairement spécifiés. Par conséquent, les attentes des parties concernées ne sont pas identiques et cela se répercute dans la pratique. Cela crée un décalage entre l'attente de la partie prenante et ce que le réviseur d'entreprises peut réaliser finalement.

Cette brochure vous guidera à travers les différentes missions du réviseur d'entreprises et précisera ce que vous pouvez en attendre. Il est important de déterminer dès le départ le degré d'assurance que vous souhaitez obtenir concernant les informations (financières ou non financières).

La question est de savoir comment garantir que le réviseur d'entreprises dispose de critères clairs lui permettant de faire son travail. Les normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, normes ISA) et les normes internationales d'examen limité (*International Standards on Review Engagements*, normes ISRE) sont applicables, en Belgique, à l'attestation des informations financières historiques (assurance raisonnable ou assurance limitée) depuis 2009. Il existe, par ailleurs, des normes spécifiques portant sur l'exécution de certaines missions confiées par le Code des sociétés au réviseur d'entreprises (appelées "missions particulières"), par exemple dans le cadre d'un conseil d'entreprises, d'un processus de fusion et scission ou d'un apport en nature. Pour une meilleure compréhension du lecteur, ces normes sont désignées ci-après « norme spécifique d'exercice professionnel » ou "NEP spécifique". En outre, l'IRE a décidé en 2013 d'inclure également la norme internationale de contrôle qualité (*International Standard on Quality Control*, norme ISQC 1) dans le contexte normatif belge. Outre la législation et la réglementation relatives à la déontologie, le réviseur d'entreprises belge dispose ainsi d'une série de règles de conduite professionnelle, qui garantissent qualité et comportement éthique.

Par cette brochure, l'IRE souhaite clarifier certains concepts de base.



Cette brochure est inspirée du "Schrijfwijzer accountantsprotocollen – Een praktische gids" (Code de rédaction protocoles d'expertise comptable – Un guide pratique) développé par l'organisation professionnelle néerlandaise des experts-comptables (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants – NBA). Celle-ci a été réalisée par le groupe de travail "Autres attestations" de la Commission des Normes au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, composé de : Mike Boonen, Marc Daelman (Président), Charles H. De Streel, Bérengère Ronse, Johan Van Mieghem, Olivier Vertessen et assisté de Stéphanie Quintart et Inge Vanbeveren.



“Il existe trois principaux groupes de missions : les missions d'assurance, les services connexes et les autres missions.”



Quelques concepts de base

Il existe différents types de missions aboutissant à l'élaboration d'un rapport d'audit ou d'un rapport sur des constatations de fait. Faire le bon choix nécessite une connaissance des caractéristiques de chaque type de mission réalisée par le réviseur d'entreprises. Chaque type de mission n'est pas adapté à chaque situation. Un tableau comparant les différents types de missions et le rapport correspondant est disponible à la fin de cette brochure.

Des **règles de bonne conduite (déontologie) et des règles professionnelles** s'appliquent lors de l'intervention du réviseur d'entreprises. Les règles de bonne conduite sont décrites notamment dans la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, ainsi que dans le Code des sociétés et ses arrêtés d'exécution. Les règles professionnelles sont reprises dans les normes internationales d'audit et d'examen limité précitées, ainsi que dans les normes professionnelles formulées par l'IRE. Les normes prévoient des règles pour les différentes missions du réviseur d'entreprises, par exemple pour l'évaluation des risques et du caractère significatif, la collecte d'informations, l'utilisation des travaux de tiers, la constitution du dossier et le type de rapport lié à une mission.

Il existe **trois principaux groupes de missions** : les missions d'assurance, les services connexes et les autres missions.

Dans le contexte de la relation entre le réviseur d'entreprises et son client, il est également important d'établir une offre de services claire (appelée **“lettre de mission”**). À cette fin, les éléments suivants doivent être identifiés et clarifiés dans l'offre :

- les parties : l'utilisateur présumé, le réviseur d'entreprises et, le cas échéant, le fournisseur d'informations ;
- l'objet de la mission ;
- les critères adaptés à la mission ;
- l'objectif de la mission, à savoir l'établissement d'un rapport, en indiquant le degré d'assurance.

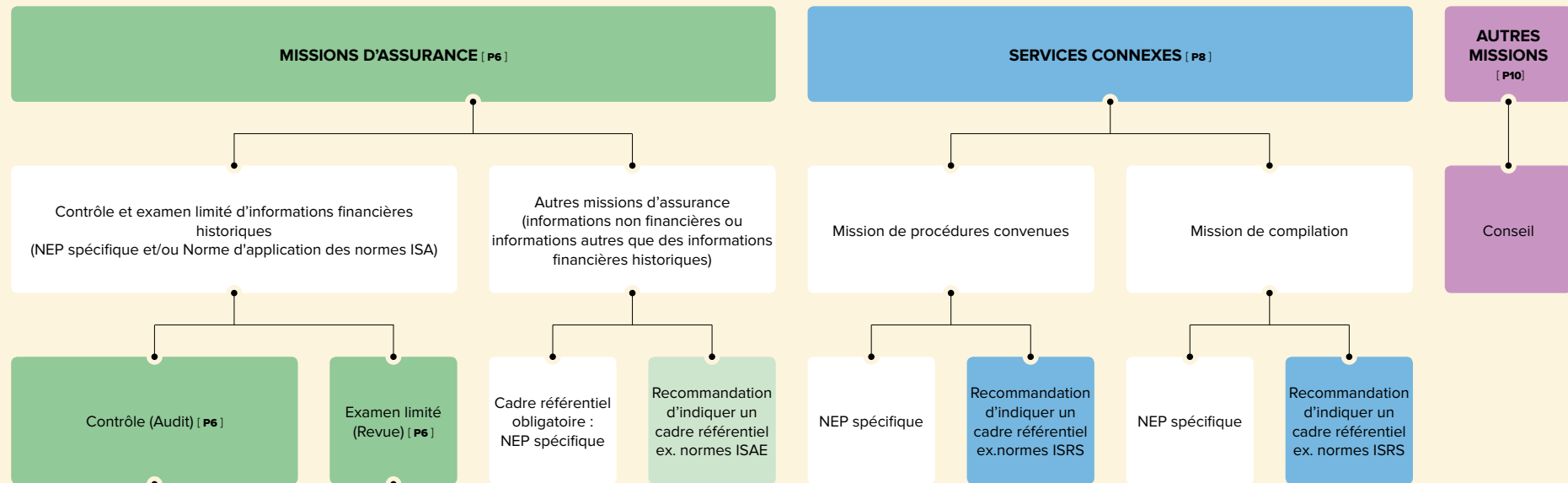
Ci-dessous figure un **cadre conceptuel** qui peut être utilisé par le réviseur d'entreprises pour déterminer les normes applicables en fonction du contexte de la mission concernée.

Dans la mesure où l'exécution de procédures dans le cadre d'une mission particulière requiert un audit ou un examen limité, de manière explicite ou implicite, le réviseur d'entreprises doit le faire conformément aux normes ISA ou ISRE.

La notion de “missions particulières” désigne les missions confiées par le Code des sociétés au réviseur d'entreprises, en sa qualité ou non de commissaire. En outre, des normes spécifiques ont été élaborées pour l'exécution de certaines missions particulières. Ces normes restent intégralement applicables malgré l'introduction des normes ISA.

La notion d’“autres missions” désigne les missions confiées par une loi, autre que le Code des sociétés, au réviseur d'entreprises, en sa qualité de commissaire ou sur une base contractuelle.

CADRE CONCEPTUEL



LEXIQUE

Norme d'application des normes ISA	Norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.
Norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique (2016)	Norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire, coordonnée au 14 décembre 2016.
Norme ISA	<i>International Standard on Auditing</i> – norme internationale d'audit.
Norme ISQC 1	<i>International Standard on Quality Control 1</i> – norme internationale de contrôle qualité.

Norme ISRE	<i>International Standard on Review Engagement</i> – norme internationale d'examen limité.
Norme ISAE	<i>International Standard on Assurance Engagement</i> – norme internationale de missions d'assurance.
Norme ISRS	<i>International Standard on Related Services</i> – norme internationale de services connexes.
NEP	Norme d'exercice professionnel applicable en Belgique.
NEP spécifique	Normes et recommandations établies par l'IRE conformément à l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises ; ces normes peuvent viser à rendre applicables les normes internationales ou à déterminer les obligations dans le cadre des missions particulières ou d'autres attestations.

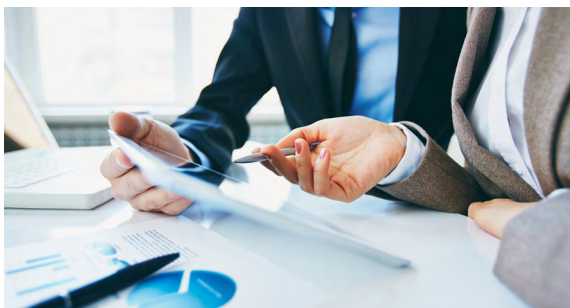


MISSIONS D'ASSURANCE

Une mission d'assurance vise à fournir une certaine assurance quant à la fiabilité des informations. A cet effet, les informations sont évaluées par rapport à certains critères définis, dans le but de renforcer la confiance des utilisateurs de ces informations.

Le choix du type de mission d'assurance dépend du type d'informations (le sujet considéré) et de l'assurance souhaitée par la loi ou l'utilisateur. En ce qui concerne les informations financières historiques, une mission d'audit ou une mission d'examen limité est généralement la mission la plus appropriée, en fonction de l'assurance souhaitée par la loi ou l'utilisateur. En ce qui concerne l'établissement du rapport, il importe de savoir s'il concerne des comptes annuels ou un autre état financier tel qu'un justificatif de subvention. En ce qui concerne les informations autres que les "informations financières historiques" (ces informations peuvent être financières ou non mais elles ne sont pas historiques), une autre mission d'assurance est en règle générale mieux adaptée.

Il peut s'agir d'un contrôle ou d'une revue limitée des états financiers, de prévisions, d'une description d'un système et de données relatives aux performances. Également dans le cadre d'une mission d'assurance autre qu'un audit ou examen limité, il peut être opté pour une assurance raisonnable ou limitée.



Cinq conditions de base

Une mission d'assurance doit répondre à cinq conditions de base :

- 1 il y a **trois parties** : le fournisseur d'informations, l'utilisateur présumé et le réviseur d'entreprises ;
- 2 l'objet de la mission : l'**objet considéré** (étant les informations) est approprié ;
- 3 des **critères adaptés** à la mission ;
- 4 des **informations suffisantes et appropriées** sur l'objet considéré ont été recueillies ;
- 5 un **rapport écrit** adapté à la mission d'assurance raisonnable ou limitée est établi.

Le résultat de la mission consiste à mesurer ou évaluer un **objet considéré** ("*subject matter information*") au regard de critères prédéfinis. En ce qui concerne cette information sur l'objet considéré, le réviseur d'entreprises recueille des informations suffisantes et appropriées qui lui fournissent une base raisonnable pour formuler sa conclusion. Un objet considéré peut notamment porter sur la performance d'une entreprise dans le cadre d'objectifs de développement durable, l'efficacité du contrôle interne relatif au processus d'établissement de l'information financière ou la conformité avec les lois et règlements.

Les critères sont des éléments de référence utilisés pour vérifier ou évaluer l'objet considéré. Les critères utilisés peuvent être formels comme par exemple le référentiel comptable applicable en Belgique pour l'établissement des états financiers. Les critères utilisés pour le reporting sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles peuvent être un cadre de contrôle interne existant ou des objectifs de contrôle à caractère spécifique développés pour la mission. Les critères utilisés pour le reporting sur le respect peuvent être les dispositions légales ou réglementaires ou accords applicables. Des exemples de critères moins formels sont un code de conduite élaboré en interne ou un niveau de performance contractuellement convenu.

Deux niveaux d'assurance

Le niveau d'assurance fourni par le réviseur d'entreprises permet aux utilisateurs des informations d'évaluer le degré de fiabilité de ces informations. La nature et le degré d'assurance obtenus sont liés à la nature et à l'étendue des travaux mis en œuvre ainsi qu'au résultat de ceux-ci.

Il existe deux niveaux d'assurance : l'**assurance raisonnable** et l'**assurance limitée**. L'assurance absolue ne peut être obtenue, car il existe des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels le réviseur d'entreprises tire des conclusions et fonde son opinion, conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. L'on utilise dès lors des concepts tels que caractère significatif, sondages et évaluation des risques. Fournir un niveau d'assurance moins élevé signifie en général que le réviseur d'entreprises a mis en œuvre des travaux moins approfondis. Le seuil de signification (degré de précision) est le même.

- 1 Une **assurance raisonnable** (par exemple, **mission d'audit**). La probabilité que le réviseur d'entreprises exprime un jugement erroné sur les informations en question est réduite à un niveau technique suffisamment faible pour être acceptable. Le réviseur d'entreprises exprime une opinion sur la fiabilité des informations.
A cet effet, Il utilise une formulation positive ("A notre avis...").
- 2 Une **assurance limitée** (par exemple, **mission d'examen limité**). La probabilité que le réviseur d'entreprises exprime un jugement erroné sur les informations en question est réduite à un niveau technique acceptable. La probabilité d'exprimer un jugement erroné est plus élevée que dans le cas d'une assurance raisonnable. Le réviseur d'entreprises formule une conclusion sur la fiabilité des informations.
A cet effet, il utilise une formulation négative ("Il ne nous est pas apparu qu'il n'est pas").

Trois types de missions d'assurance

En ce qui concerne les missions d'assurance, une distinction doit être opérée entre :

1 Les missions d'assurance relatives aux **informations financières historiques** :

- Missions d'audit (rapport d'audit) ;
- Missions d'examen limité (rapport d'examen limité) ;

Ces missions doivent être effectuées conformément aux normes ISA^{1/} et ISRE d'application en Belgique.

Les **informations financières historiques** sont les informations exprimées en termes financiers concernant une entité particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité, et retraçant des faits économiques qui sont survenus au cours de périodes antérieures, ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des dates déterminées dans le passé.

1/ En général, les normes ISA sont applicables aux comptes annuels établis conformément à :

- un **référentiel à usage général** : référentiel comptable destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs. Ce référentiel peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou un référentiel reposant sur le concept de conformité (norme ISA 700 (révisée), par. 7 (b)) ; ou
- un **référentiel à caractère spécifique** : référentiel comptable destiné à répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers. Le référentiel comptable peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou sur le concept de conformité (norme ISA 800, par. 6 (b)).

2 Les missions d'assurance relatives aux **informations autres que les informations financières historiques**

3 **Autres** missions d'assurance (rapport d'assurance).

Au niveau international, il existe des normes appropriées pour la mise en œuvre de ces missions, à savoir les *International Standards on Assurance Engagements* (normes ISAE). Bien que ces normes ne soient pas encore d'application en Belgique, elles sont déjà couramment utilisées.

Quatre types d'opinion

1 **Opinion sans réserve** : le réviseur d'entreprises déclare que les informations ont été établies, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable à l'objet considéré. Lorsqu'il s'agit de comptes annuels établis conformément au référentiel applicable en Belgique ou tout autre référentiel comptable généralement admis, il déclare que ces comptes annuels donnent une image fidèle.

2 **Opinion avec réserve** : le réviseur d'entreprises approuve les informations à l'exception d'une partie de celles-ci. Deux possibilités se présentent. Soit il s'agit d'anomalies significatives n'ayant pas de caractère diffus. Soit le réviseur d'entreprises n'est pas en mesure de recueillir des informations suffisantes pour exprimer une opinion. Il sait toutefois avec certitude que les incidences éventuelles d'anomalies non détectées peuvent être significatives mais n'ont pas de caractère diffus. Il peut s'agir d'un débiteur non repris dans les comptes ayant déjà fait faillite ou d'un stock non contrôlable à l'étranger.

3 **Abstention d'opinion** : le réviseur d'entreprises ne peut ni approuver ni désapprouver les informations. Il n'est pas en mesure de recueillir des informations suffisantes pour exprimer une opinion. Mais il sait avec certitude que les incidences éventuelles d'anomalies non détectées pourraient être significatives et avoir un caractère diffus. Cela peut, par exemple, être le cas lorsque la qualité de l'organisation administrative et du contrôle interne est insuffisante.

4 **Opinion négative** : le réviseur d'entreprises désapprouve l'ensemble des informations qui ne répondent pas aux exigences posées. Il sait avec certitude que les anomalies identifiées ont une incidence significative et un caractère diffus dans l'information contrôlée dans son ensemble. Cela peut, par exemple, être le cas lorsque les principes d'évaluation utilisés sont erronés.



SERVICES CONNEXES

En plus des missions d'assurance, deux autres types de missions sont pertinents :

- les missions de procédures convenues (rapport sur des constatations de fait) ;
- les missions de compilation (rapport de compilation).

Dans le cadre de ces missions, le réviseur d'entreprises ne fournit aucune assurance mais il examine les informations ou les compile. Ces missions sont désignées sous la dénomination de "services connexes", bien qu'elles ne donnent pas lieu à l'expression d'une assurance. Ces missions sont de nature contractuelle de sorte qu'aucune condition particulière ne doit être remplie, sauf celles spécifiées dans le contrat.

En ce qui concerne les **procédures convenues**, le client et les utilisateurs déterminent la nature, l'étendue et le champ d'application des procédures à appliquer par le réviseur d'entreprises. Les instructions doivent être suffisamment claires et détaillées de manière à ce qu'il sache exactement ce qu'il doit et ne doit pas faire. Le réviseur d'entreprises tente de mettre en œuvre les procédures convenues et de faire rapport sur des constatations de fait. Au niveau international, il existe des normes appropriées pour la mise en œuvre de ces missions, à savoir les *International Standards on Related Services* (normes ISRS), et notamment la norme ISRS 4400. Ces normes ne sont pas encore intégrées dans le cadre normatif belge mais elles sont déjà couramment utilisées.

Un exemple de service connexe est lié à l'octroi d'un subside européen ou consiste en l'émission d'un rapport spécial adressé à la FSMA sur le respect des obligations issues du Règlement EU 648/2012 conformément à l'article 22bis,§2 de la loi 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (EMIR).



La **mission de compilation** vise à collecter, traiter, ordonner et synthétiser les informations sous forme d'un état financier. En théorie il peut également s'agir d'un état non financier. Le réviseur d'entreprises cherche à assister l'organe de gestion dans l'établissement et la présentation des informations en compilant ces informations conformément aux termes de la mission. Il est uniquement fait appel au réviseur d'entreprises en raison de son expertise dans le domaine du reporting et non pas pour effectuer des services d'assurance. Les missions de compilation sont parfois utilisées lorsque des organisations de petite taille doivent fournir des informations à une autorité de contrôle et que les coûts doivent être réduits au minimum.

Ici aussi il existe au niveau international des normes appropriées pour la mise en œuvre de ces missions, à savoir les *International Standards on Related Services* (normes ISRS), et notamment la norme ISRS 4410. Ces normes ne sont pas encore intégrées dans le cadre normatif belge mais elles sont déjà entrées dans la pratique courante.

LE RAPPORT ÉCRIT

Le résultat des procédures mises en œuvre

Les cinq types de rapports sont présentés ci-après.

Le rapport d'audit

Le rapport d'audit est le plus connu. Dans ce rapport, le réviseur d'entreprises rend compte des résultats d'une mission d'audit. Le rapport fournit une assurance raisonnable quant à la fiabilité des informations financières historiques. Il s'agit du contrôle des comptes annuels. Il peut également s'agir de comptes annuels dans lesquels sont reprises les subventions ou d'un justificatif de subvention distinct. Dans le secteur public, une opinion sur la régularité est également souvent demandée.

Les normes pertinentes pour le contenu du rapport d'audit sont les normes ISA 700-706 et 800-805.

Le rapport d'examen limité

Le rapport d'examen limité est moins fréquent. Le rapport fournit une assurance limitée quant à la fiabilité des informations financières historiques. Il se distingue du rapport d'audit uniquement par le niveau d'assurance. Le rapport d'examen limité peut être utilisé dans le cadre du contrôle de situations financières intermédiaires (p. ex. états semestriels), de la distribution d'un acompte sur dividende, d'une modification de l'objet social, etc.

Par conséquent, la mise en œuvre d'une mission d'examen limité prend généralement moins de temps qu'une mission d'audit. Les normes pertinentes pour le contenu du rapport d'examen limité sont les normes ISRE 2400 et 2410.





Le rapport d'assurance

Un rapport d'assurance doit être utilisé pour les informations autres que les informations financières historiques. Ces informations peuvent être de nature financière ou non financière. Ce rapport donne les conclusions d'une autre mission d'assurance. Dans le cadre d'une mission d'assurance l'on utilise le terme "apprécier" au lieu de contrôler ou examiner. Un rapport d'assurance fournit une assurance raisonnable (opinion) ou une assurance limitée (conclusion). Un choix doit être opéré en fonction des souhaits de l'utilisateur. Les normes pertinentes pour le texte du rapport d'assurance sont la norme ISAE 3000 et toute norme ISAE spécifique. Les missions d'assurance doivent répondre à des exigences similaires à celles des missions d'audit ou d'examen limité. La différence réside dans l'objet considéré. Ces normes ne sont pas encore intégrées dans le cadre normatif belge mais elles sont déjà entrées dans la pratique courante.

En outre, le rapport d'assurance fournit généralement plus de possibilités pour un texte personnalisé, axé sur les procédures mises en œuvre.

Des exemples de l'utilisation d'un rapport d'assurance sont :

- la performance d'une entreprise dans le cadre d'objectifs de développement durable ;
- les émissions de CO₂ ;
- l'efficacité du contrôle interne relatif au processus d'établissement de l'information financière ;
- la présentation sincère de la description des processus et des contrôles au sein d'une société de services ;
- l'exécution d'une mission de certification conformément au décret des Comptes auprès des personnes morales flamandes.

Le rapport sur des constatations de fait

Un rapport sur des constatations de fait est établi dans le cadre d'une mission de procédures convenues. Cela peut concerner tout type d'information. Il ne s'agit pas d'une mission d'attestation. Le réviseur d'entreprises n'exprime aucune assurance. Il fait rapport sur la mise en œuvre des procédures convenues, ainsi que sur les constatations faites à cet égard. Il n'exprime aucune conclusion ou opinion. Il appartient aux utilisateurs du rapport de tirer leurs propres conclusions sur la base des constatations de fait ou d'en tirer le degré d'assurance souhaité. Ils doivent déterminer eux-mêmes si le client a respecté les exigences requises. La norme pertinente pour le contenu de ce rapport est la norme ISRS 4400.

Compte tenu des termes spécifiques de la mission, la diffusion du rapport est toujours limitée aux seules parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre. Il peut également s'agir de tiers tels qu'un ministère ou une autorité de surveillance externe. Cette limitation s'explique par la nature spécifique de la mission. Les personnes extérieures risquent de mal interpréter le rapport si elles ne connaissent pas bien les limites à l'examen convenu. Par conséquent, le rapport doit toujours contenir une mention concernant les limitations de sa diffusion.

En ce qui concerne les autres rapports, leur diffusion peut également être limitée en fonction du type d'informations. Le cas échéant, cela doit être explicitement mentionné.

Le rapport sur des constatations de fait est notamment utilisé dans les cas suivants :

- Fost Plus ;
- Val-I-Pac ;
- Bebat ;
- la déclaration de solvabilité ;
- les subventions (ce rapport est très souvent utilisé par l'Union européenne dans le cadre des subventions de recherche et de développement, des subventions aux ONG, etc.) ;
- *convenants*.

Le rapport de compilation

Le rapport de compilation n'apparaît que sporadiquement. C'est le résultat d'une mission de compilation. La norme ISRS 4410 sert de fil conducteur pour l'établissement de ce rapport. Etant donné que le réviseur d'entreprises peut affecter l'évaluation de certains éléments des comptes annuels, une telle mission ne peut pas être effectuée par le commissaire de la société.²

Le rôle confié, entre autres, au réviseur d'entreprises dans la phase dite "de remédiation" (missions de supervision et d'assistance) de la loi relative à la continuité des entreprises (LCE), est défini dans la recommandation *interinstituts*³ comme une mission d'objectivation, basée sur la mission de compilation.

² Articles 11 et 12 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

³ Recommandation interinstituts concernant les missions qui incombent au réviseur d'entreprises, à l'expert-comptable externe, au conseil fiscal externe, au comptable agréé externe ou au comptable-fiscaliste agréé externe dans le cadre de l'article 10, alinéa 5, de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 5, et de l'article 17, § 2, 5^o et 6^o, de la LCE.



“Il s’agit de missions de conseil telles que des expertises judiciaires, des missions d’évaluation (notamment estimation des dommages) et des missions de due diligence.”



AUTRES MISSIONS

Les divers besoins des entités laissent place à d'autres missions – régies ou non par une norme professionnelle spécifique – qui peuvent être effectuées par le réviseur d'entreprises sur une base contractuelle, compte tenu de son expertise financière.

- ⇒ assistance en matière de négociation ;
- ⇒ assistance dans le cadre d'opérations de refinancement et de restructuration ; et
- ⇒ conseil et assistance en matière de processus d'intégration.

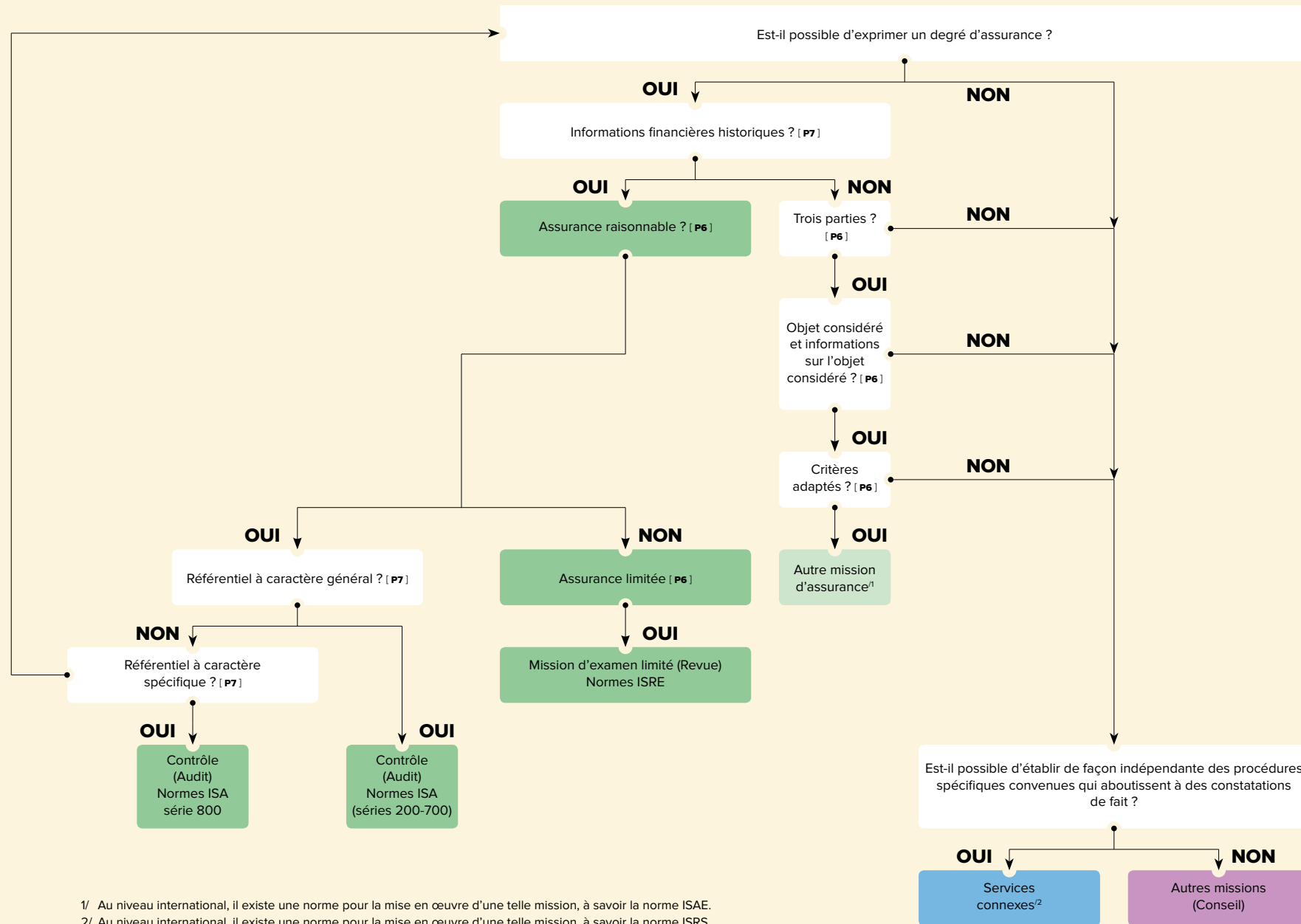
Il s'agit de missions de conseil telles que des expertises judiciaires, des missions d'évaluation (notamment estimation des dommages) et des missions de due diligence. Voici quelques exemples de services de conseil liés à des transactions :

- ⇒ évaluation d'une transaction ou assistance lors d'une due diligence, initiée ou non par le vendeur, étendue ou de portée limitée ;
- ⇒ assistance pour la préparation et l'analyse de modèles d'évaluation ou de prévisions ;
- ⇒ évaluations d'entreprise, y compris les conclusions concernant les valeurs ;
- ⇒ assistance dans l'élaboration d'un plan d'entreprise ;
- ⇒ assistance dans la rédaction ou l'analyse de contrats d'achat ou de vente axée notamment sur les mécanismes de règlement ou sur les aspects particuliers de la comptabilité relatifs aux garanties ;
- ⇒ assistance d'un vendeur ou d'un bénéficiaire de financement dans le cadre de la transmission d'informations aux acheteurs ou bailleurs de fonds et services de conseils liés à l'optimisation de ce processus (préparation de mémorandums d'information, mise en place d'un lieu pour le rassemblement des données (datarooms)) ;
- ⇒ analyses stratégiques et commerciales ;

Une mission de conseil liée à une transaction ne comprend pas l'expression d'une opinion sur la question de savoir si la transaction projetée répond aux critères définis par les utilisateurs autorisés, ni sur la décision de poursuivre ou non une transaction. La responsabilité de ces appréciations incombe uniquement aux utilisateurs autorisés.

ARBRE DE DÉCISION

Afin de déterminer le type de mission à effectuer, il faut répondre à une série de questions :



1/ Au niveau international, il existe une norme pour la mise en œuvre d'une telle mission, à savoir la norme ISAE.

2/ Au niveau international, il existe une norme pour la mise en œuvre d'une telle mission, à savoir la norme ISRS.

COMPARAISON ENTRE LES MISSIONS DU REVISEUR D'ENTREPRISES^{1/}

Mission d'audit, d'examen limité, autres missions d'assurance et services connexes

	MISSION D'AUDIT	MISSION D'EXAMEN LIMITÉ	AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE	SERVICES CONNEXES	
				PROCÉDURES CONVENUES	MISSION DE COMPILATIONS
Outre les NEP spécifiques le cas échéant : Cadre de référence international	Normes internationales d'audit (International Standards on Auditing – ISA)	Normes internationales de missions d'examen limité (International Standards on Review Engagement – ISRE)	Normes internationales de mission d'assurance (International Standards on Assurance Engagement – ISAE) Notamment ISAE 3402 Assurance Report on Controls at a Service Organization & ISAE 3420 Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus	Normes internationales sur les services connexes (International Standards on Related Services – ISRS)	
Application en Belgique	Norme d'application des normes ISA > application obligatoire en Belgique des normes internationales ISA et ISRE		Il n'existe pas de norme internationale obligatoire en Belgique mais il est conseillé de se référer aux normes internationales		
Type d'informations	Informations financières historiques		Informations non financières Informations financières non historiques (formes : rapport intégré, indicateurs de performance, ou encore processus pour établir un rapport intégré)	Informations financières (Le cas échéant : informations non financières si connaissance adéquate)	Informations financières historiques (Le cas échéant informations financières autres qu'historiques ou encore informations non financières)
Assurance	Assurance raisonnable	Assurance limitée	Assurance raisonnable ou limitée		Aucune
Rapport	Rapport standardisé (de 1 ou 2 page(s) sans niveau de détail) Sur base de procédures de contrôle standardisées, le réviseur d'entreprises (commissaire) émet une opinion sous forme positive sur les états financiers de la société auditée	Rapport de conclusion Sur base des revues analytiques et d'entretiens avec la Direction, le réviseur d'entreprises émet une opinion sous forme négative sur les états financiers de la société auditée ("Nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que...")	Rapport de conclusion Sur base de travaux réalisés, le réviseur d'entreprises émet une conclusion (sous forme positive ou négative) sur la description, la définition et, le cas échéant, le fonctionnement efficace des contrôles : → Assurance raisonnable sur la conformité avec des critères → Assurance limitée sur la conformité avec des critères	Rapport de constatation (Contractuel et à distribution limitée) Sur base de demandes spécifiques, le réviseur d'entreprises rédige les constats de ses contrôles mais n'émet aucune conclusion/opinion → Constatations de fait résultant de l'exécution de procédures particulière comme base pour les utilisateurs pour émettre leurs propres conclusions	Rapport de compilation expliquant la nature de la mission de compilation et le rôle et les responsabilités du réviseur d'entreprises (et expliquant qu'il n'y a pas d'assurance qui est fournie) → Assister à la préparation et la présentation d'information
Disponibilité du rapport	Normalement public (mandat) ou restreint (contractuel)	Normalement public (mandat) ou restreint (contractuel)	Public ou restreint	Le rapport inclut une déclaration selon laquelle l'utilisation du rapport est restreint aux parties qui ont convenu des procédures à effectuer	Le rapport peut être limité au management et aux personnes responsables de la gouvernance ou peut être rendu public

^{1/} La présente comparaison ne reprend pas les "autres missions", dont les termes sont à déterminer entre les parties.