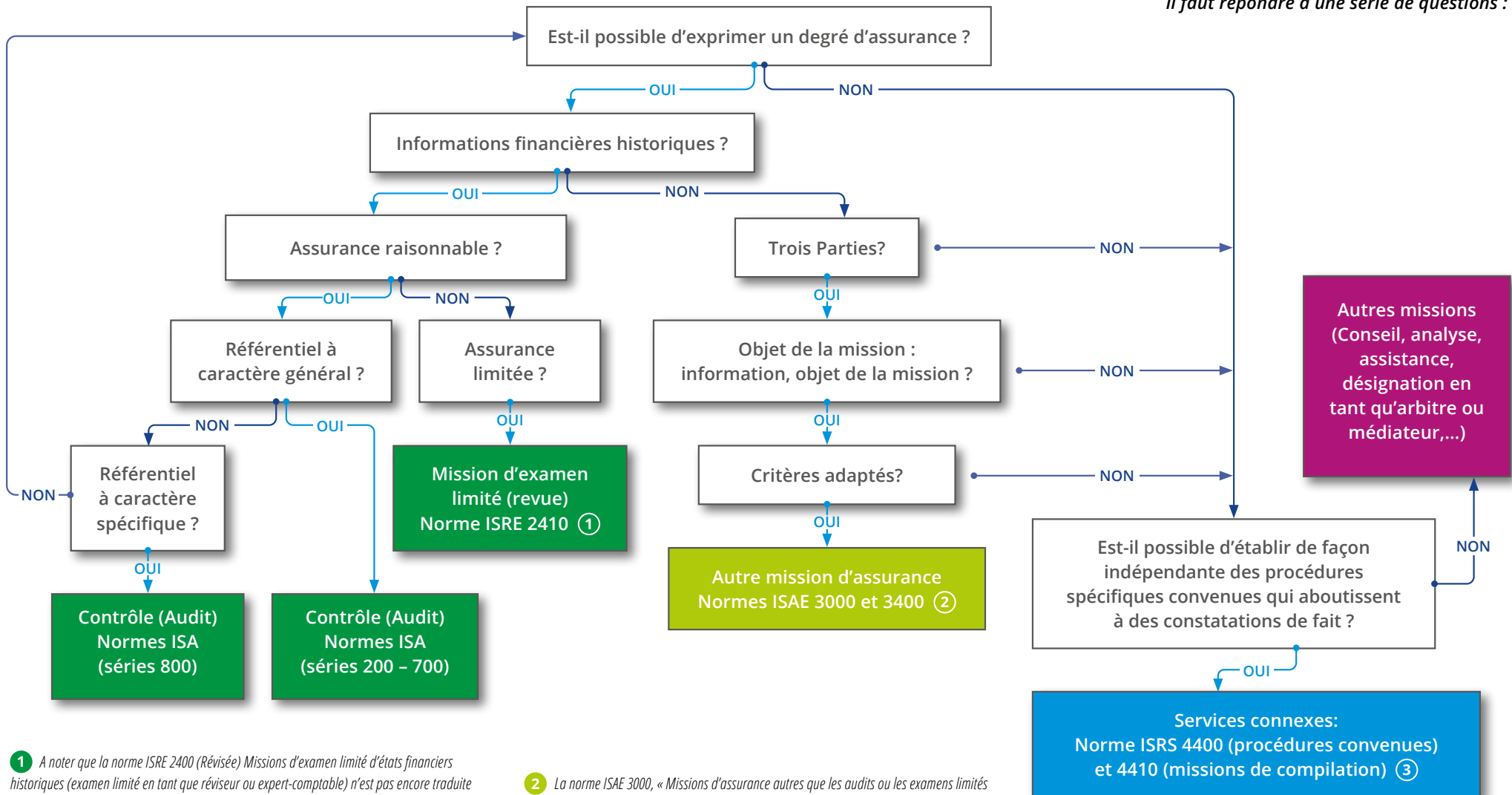


QUELLE MISSION POUR QUELS
BESOINS ? IDENTIFIER LE BON
CADRE DE RÉFÉRENCE POUR
EXÉCUTER LES MISSIONS



ARBRE DE DÉCISION

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



① A noter que la norme ISRE 2400 (Révisée) Missions d'examen limité d'états financiers historiques (examen limité en tant que réviseur ou expert-comptable) n'est pas encore traduite dans les deux langues nationales belges que sont le français et le néerlandais. C'est une condition pour rendre la norme obligatoire en Belgique. Pour l'instant seule la norme ISRE 2410 (examen limité en tant que commissaire) est en vigueur en Belgique. Par conséquent, face à une mission d'examen limité, le réviseur d'entreprises devra utiliser une norme ISRE si celle-ci est traduite. S'il s'agit de la norme ISRE 2400, étant donné qu'elle n'est pas traduite, le réviseur d'entreprises pourra l'utiliser, selon son jugement professionnel. Toutefois, le réviseur d'entreprises a l'obligation de faire référence à un cadre de référence même si la norme qu'il utilise n'est pas traduite et par conséquent non obligatoire.

② La norme ISAE 3000, « Missions d'assurance autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques » et la norme ISAE 3400, « Examen d'informations financières prévisionnelles » sont en cours d'approbation en Belgique (Voir projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique soumis à consultation publique du 2 septembre 2019 au 31 octobre 2019). Les autres normes ISAE portant sur d'autres missions spécifiques (notamment les normes ISAE 3402 « Assurance Report on Controls at a Service Organization » et 3420 « Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus ») ne sont pas encore d'application en Belgique mais sont déjà couramment utilisées.

③ Les normes ISRS 4400 (Procédures convenues) et ISRS 4410 (Missions de compilation) sont en cours d'approbation en Belgique (Voir projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique soumis à consultation publique du 2 septembre 2019 au 31 octobre 2019).

INTRODUCTION ET OBJECTIF

La profession de réviseur d'entreprises s'est complexifiée ces dernières années : les attentes justifiées du public en matière de qualité et de transparence des informations émises par les entreprises et organisations ont conduit à un renforcement des exigences et des procédures à effectuer par le réviseur d'entreprises pour répondre aux demandes de certifier que les informations produites sont fiables et correspondent à la réalité de l'entreprise ou de l'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 présente brochure vise à clarifier le type de mission à effectuer par un réviseur d'entreprises. La brochure décrit les réflexions à mener pour répondre à la demande de certification des informations par un client, un ou des utilisateurs d'informations (organisations gouvernementales, actionnaires, autorités de contrôle, juges,...), ou encore aux exigences de la loi en la matière. La formulation de ce qui est attendu de la part du réviseur d'entreprises nécessite une traduction en termes techniques du côté du professionnel et en termes opérationnels du côté de l'utilisateur.

C'est cette traduction en termes techniques pour le professionnel qui fait l'objet de la présente brochure. Le réviseur d'entreprises est en effet souvent confronté à des dispositions législatives ou réglementaires qui prévoient une mission pour le réviseur d'entreprises sans indiquer clairement les informations à vérifier, les procédures qu'il doit mettre en œuvre, les critères à appliquer pour effectuer la mission ou encore le type de mission. Il en va parfois de même dans la formulation de la demande par un client ou un

utilisateur d'informations, ce qui crée un décalage entre les attentes des parties concernées et ce que le réviseur d'entreprises peut réaliser finalement.

En outre, en fonction du type de mission, le réviseur d'entreprises est tenu d'appliquer des normes qui spécifient la manière dont doit être exécutée la mission en fournissant des critères clairs. Il en va ainsi, par exemple, des normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, normes ISA) et des normes internationales d'examen limité (*International Standards on Review Engagements*, normes ISRE) qui sont, depuis la norme de 2009, applicables en Belgique, relativement à l'attestation des informations financières historiques. Certaines missions sont par ailleurs partagées avec d'autres professionnels comme les experts-comptables et font l'objet de normes d'exercices professionnelles communes. D'autres normes encore portent sur des aspects de déontologie, comme la norme internationale de contrôle qualité (*International Standard on Quality Control 1*, norme ISQC 1) qui est en vigueur depuis 2013. 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 la qualité et le comportement éthique. Les différentes normes en jeu seront explicitées plus avant dans la présente brochure.

Le choix du type de mission dépend à la fois du type d'information et de la demande formulée par la loi ou l'utilisateur par rapport à l'information. A cela s'ajoute le cadre de référence (normes d'exercice professionnel) que le réviseur d'entreprises est tenu d'appliquer en fonction du type de mission qui lui est demandé. Cet exercice de traduction et d'interprétation des demandes et le cas échéant des textes législatifs vise avant tout à assurer une harmonisation du type de missions pour garantir leur niveau élevé de qualité.

QUESTIONS À SE POSER
POUR DÉTERMINER LA MISSION
À EFFECTUER : CHEMIN À SUIVRE
(ARBRE DE DÉCISION)



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 notamment le rapport correspondant est disponible à la fin de cette brochure (annexe 3).

Comme précisé dans l'introduction, le choix du type de mission dépend du type d'informations (objet de la mission) et du niveau d'assurance requis par la loi ou souhaitée par l'utilisateur par rapport aux informations contrôlées.

La première question à se poser par rapport à ces deux aspects est, dans un premier temps, de savoir s'il est possible d'exprimer un degré d'assurance. Cette première question permet de déterminer à quel grand groupe de

missions, la mission appartient : celui des missions d'assurance ou des missions de « non assurance ». Ce dernier groupe se subdivise en deux catégories : les missions de services connexes ou les autres missions. Par conséquent, on parlera finalement de trois grands groupes de missions (assurances, services connexes et autres missions).

Si le type d'informations à traiter permettra ensuite de déterminer le type de mission à effectuer pour ce qui concerne les missions d'assurance, ce critère est utilisé différemment pour déterminer le type de mission à effectuer pour les missions de services connexes ou les autres missions dans la mesure où ces missions sont principalement contractuelles et où ce sont d'autres critères liés aux besoins des utilisateurs qui permettront de clarifier le type de mission en fonction du type d'information.



LES TYPES DE MISSION
ET NORMES APPLICABLES
(voir cadre conceptuel – annexes 1 et 2)

1. Mission d'assurance : 5 conditions de base, 2 types d'information et 2 niveaux d'assurance




8/35

La tâche principale du réviseur d'entreprises dans une mission d'assurance est de fournir un certain niveau d'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 s'agit d'une mission dans laquelle le réviseur d'entreprises cherche à obtenir suffisamment d'éléments probants appropriés afin de pouvoir exprimer une opinion (audit) ou une conclusion (autres missions d'assurance) visant à augmenter le niveau de confiance des utilisateurs visés quant à l'information, objet de la mission. A cet effet, les informations sont évaluées par rapport à certains critères définis.

Cinq conditions de base

Indépendamment du type d'information et du degré d'assurance souhaité, une mission d'assurance doit répondre à **cinq conditions de base** :

1. il y a **trois parties**  : le fournisseur d'informations, l'utilisateur présumé du rapport et le réviseur d'entreprises ;
2. **l'objet de la mission**  : l'information, **objet de la mission** ("*subject matter information*") est appropriée ;
3. il existe des **critères adaptés**  à la mission ;
4. des éléments probants suffisants et **appropriés** sur l'information, objet de la mission, ont été recueillis ;
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 une information, **objet de la mission** ("*subject matter information*") au regard de critères prédéfinis. En ce qui concerne cette information sur l'objet de la mission, le réviseur d'entreprises recueille des informations suffisantes et appropriées qui lui fournissent une base raisonnable pour formuler son opinion ou sa conclusion. L'information, objet de la mission, peut, par exemple, porter sur le rapport établi par l'organe d'administration sur la performance d'une entreprise dans le cadre d'objectifs de développement durable, la description faite par la société relative au caractère approprié ou non des contrôles conçus et mis en place dans la société, la déclaration de conformité avec la loi, la réglementation ou des dispositions contractuelles.


Les **critères** sont des éléments de référence utilisés pour vérifier ou évaluer l'information, objet de la mission :


- 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 la conformité avec la loi, ou la réglementation ou des dispositions contractuelles peuvent être les dispositions légales ou réglementaires applicables ou les accords dont il convient de s'assurer le respect.
- Des exemples de critères **moins formels** sont un code de conduite élaboré en interne ou un niveau de performance contractuellement convenu.



Deux types d'information

Il existe deux types d'information qui permettent d'identifier le type de mission d'assurance à effectuer :

1. Les **informations financières historiques**  : il s'agit des 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.

2. Les **informations autres que les informations financières historiques**  : il s'agit d'informations qui peuvent être financières ou non mais qui ne sont pas historiques. Sont visées deux types d'informations :
 - a) **les informations non financières** qui comprennent les activités d'une société, les politiques appliquées et leurs résultats, relatifs aux questions environnementales, sociales, de personnel, des droits de l'homme ou encore de lutte contre la corruption. Il peut s'agir par exemple des informations environnementales et sociétales ou de procédures de contrôle interne ; ou
 - b) **les informations financières non historiques** qui, par définition, ne ressortent pas des comptes annuels ou des états financiers. Il s'agit par exemple d'informations prévisionnelles contenues dans un prospectus, de la valeur réelle de l'action telle qu'elle a été déterminée par l'organe d'administration d'une entreprise ou de bilans des gaz à effet de serre.

L'information financière traditionnelle est généralement 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.

Le type d'information qui fait l'objet de la mission permettra de déterminer le type de mission à effectuer :


1. 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. Le choix entre l'une ou l'autre dépendra du degré d'assurance requise par la loi ou souhaitée par l'utilisateur. Il peut s'agir d'un contrôle ou d'une revue limitée des états financiers, d'une description d'un système et de données relatives aux performances.


2. En ce qui concerne les informations « autres que les informations financières historiques », une **autre mission d'assurance** est en règle générale mieux adaptée et son étendue sera déterminée en fonction des souhaits de l'utilisateur ou des exigences de la loi en termes de niveau d'assurance (raisonnable ou limitée).

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'aux résultats 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, compte tenu des circonstances de la mission. La conclusion du réviseur d'entreprises est formulée de manière à exprimer l'opinion du réviseur d'entreprises sur le résultat de la mesure ou de l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission, au regard de critères. Le réviseur d'entreprises exprime une opinion sur la fiabilité des informations. A cet effet, il utilise une formulation positive (« Les états financiers donnent une image fidèle... » ou « Les informations sont présentées de manière sincère »).

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, compte tenu des circonstances de la mission. La probabilité d'exprimer un jugement erroné est plus élevée que dans le cas d'une assurance raisonnable. La conclusion du réviseur d'entreprises est formulée de manière à exprimer, sur la base des procédures réalisées et des éléments probants obtenus, que rien n'a porté le réviseur d'entreprises à croire que l'information, objet de la mission, comporte une ou plusieurs anomalies significatives. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre dans le cadre d'une mission d'assurance limitée sont moindres que dans une mission d'assurance raisonnable, mais vise à obtenir un niveau d'assurance qui, selon le jugement du réviseur d'entreprises, a du sens. Pour avoir du sens, le niveau d'assurance obtenu par le professionnel doit permettre d'élever la confiance de l'utilisateur dans l'information, objet de la mission, à un niveau qui n'est pas insignifiant. Le réviseur d'entreprises formule une conclusion sur la fiabilité des informations. A cet effet, il utilise une formulation négative (« Nous n'avons pas relevé de fait qui laissent à penser que... »)



Les missions d'assurance relatives aux informations financières historiques

Quelles sont les missions possibles ?

- Missions d'audit¹ (rapport d'audit)
- Missions d'examen limité¹ (rapport d'examen limité)

Normes utilisées par le réviseur d'entreprises pour effectuer ce type de missions ?

- Les missions d'audit légal doivent être effectuées conformément aux normes ISA² (missions d'audit)
- Les missions légales d'examen limité doivent être effectuées conformément à la norme ISRE 2410 (missions d'examen limité) d'application en Belgique.

En fonction du type d'entité, la 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 est également d'application (« norme commune PME »).

Les missions d'assurance relatives aux informations autres que les informations financières historiques (Autres missions d'assurance)

Quelles sont les missions possibles ?

- Missions relatives aux informations non financières
- Missions relatives aux informations financières non historiques



Normes utilisées par le réviseur d'entreprises pour effectuer ce type de missions ?

Ces missions sont effectuées conformément aux *International Standards on Assurance Engagements* (normes ISAE). La norme ISAE 3000, «Missions d'assurance autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques » et la norme ISAE 3400, « Examen d'informations financières prévisionnelles » sont en cours d'approbation en Belgique³.

Chaque norme ISAE définit le champ d'application spécifique pour la mission. Lorsqu'une norme ISAE s'applique à un sujet sous-jacent spécifique, cette norme ISAE s'applique en plus de la norme ISAE 3000.

¹ Voir pour une explication plus approfondie: annexe 1.

² En général, les normes ISA sont applicables aux états financiers et aux éléments d'états financiers 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)).

³ Voir projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique cours d'approbation (soumis à consultation publique du 2 septembre 2019 au 31 octobre 2019). Les autres normes ISAE portant sur d'autres missions spécifiques (notamment les normes ISAE 3402 « *Assurance Report on Controls at a Service Organization* » et 3420 « *Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus* ») ne sont pas encore d'application en Belgique mais sont déjà couramment utilisées.



Les missions d'assurance relatives aux informations financières historiques



Quel est le résultat des procédures mise en œuvre pour ces missions (rapport écrit) ?

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

Le **rapport d'examen limité** est moins fréquent.

- Selon la norme en vigueur en Belgique (norme ISRE 2410, examen limité en tant que commissaire), l'examen limité est un contrôle des états financiers d'une entité mais pour une période plus courte que l'exercice de l'entité.⁴
- Le rapport fournit une assurance limitée quant à la fiabilité des informations financières historiques. Il se distingue du rapport d'audit uniquement par un niveau d'assurance plus faible que l'audit des comptes. 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. Pour l'instant seule la norme ISRE 2410 est en vigueur en Belgique⁵.

⁴ Il existe d'autres types d'examen limité qui portent sur un exercice complet mais qui se distinguent du contrôle (audit) par l'étendue des procédures qui est plus limitée. Ce type d'examen limité fait l'objet de la norme internationale ISRE 2400 (Révisée) *Missions d'examen limité d'états financiers historiques* (examen limité en tant que réviseur ou expert-comptable) qui n'est pas en vigueur en Belgique. En effet, la norme ISRE 2400 n'est pas encore traduite dans les deux langues nationales belges que sont le français et le néerlandais. C'est une condition pour rendre la norme obligatoire en Belgique. Pour l'instant seule la norme ISRE 2410 (examen limité en tant que commissaire) est en vigueur en Belgique. Face à une mission d'examen limité, le réviseur d'entreprises devra utiliser une norme ISRE si celle-ci est traduite. S'il s'agit de la norme ISRE 2400, étant donné qu'elle n'est pas traduite, le réviseur d'entreprises pourra l'utiliser, selon son jugement professionnel. Toutefois, le réviseur d'entreprises a l'obligation de faire référence à un cadre de référence même si la norme qu'il utilise n'est pas traduite et par conséquent non obligatoire.

⁵ Voir note précédente.

Les missions d'assurance relatives aux informations autres que les informations financières historiques (Autres missions d'assurance)



Quel est le résultat des procédures mise en œuvre pour ces missions (rapport écrit) ?

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 ou une assurance limitée (conclusion). Un choix doit être opéré en fonction des dispositions légales ou 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 (par exemple la norme ISAE 3400).
- 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.
- En outre, le rapport d'assurance fournit généralement plus de possibilités pour un texte personnalisé, axé sur les procédures mises en œuvre.



Les missions d'assurance relatives aux informations financières historiques



Exemples de missions/rapports

Missions d'audit :

- le contrôle des comptes annuels;
- le contrôle de comptes annuels dans lesquels sont reprises les subventions ou du contrôle d'un justificatif de subvention distinct.
- Dans le secteur public, une opinion sur la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes annuels est également souvent demandée.

Missions d'examen limité :

- l'examen limité de situations financières intermédiaires (p. ex. états semestriels);
- la distribution d'un acompte sur dividende (dans une SA);
- le test d'actif net (dans une SRL ou une SC) (CSA) ;
- etc.

Les missions d'assurance relatives aux informations autres que les informations financières historiques (Autres missions d'assurance)



Exemples de missions/rapports

- la performance d'une entreprise dans le cadre d'objectifs de développement durable ;
- la performance en matière d'émissions de CO2 ;
- l'efficacité du contrôle interne relatif au processus d'établissement de l'information financière ;
- la conformité avec la loi, la réglementation ou des dispositions contractuelles
- 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 test de liquidité (dans une SRL ou une SC) (CSA).

Le réviseur d'entreprises peut également réaliser une certification des informations non financières avec différents niveaux d'assurance portant soit sur l'ensemble des données, soit sur une partie des indicateurs utilisés.



Dans son rapport, le réviseur d'entreprises peut formuler quatre types d'opinion (ou conclusion) en fonction du résultat des procédures effectuées par rapport aux informations :

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.

Opinion avec réserve

Le réviseur d'entreprises approuve les informations à l'exception d'une partie de celles-ci. Deux possibilités se présentent : A) Soit il s'agit d'anomalies significatives n'ayant pas de caractère diffus. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci. De plus, le terme « diffus » signifie que l'anomalie implique, selon le réviseur d'entreprises, des incidences qui ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ou circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques mais représentant une part importante des états financiers. B) Soit le réviseur d'entreprises n'est pas en mesure de recueillir des informations suffisantes et appropriées pour exprimer une opinion sur

un poste significatif des états financiers. 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 manque d'information sur la situation financière de la filiale dans laquelle la société a une participation importante ou d'un stock non contrôlable à l'étranger.

Abstention d'opinion

Le réviseur d'entreprises ne peut ni approuver ni désapprouver l'ensemble des 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.

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 par rapport à l'information contrôlée dans son ensemble. Cela peut, par exemple, être le cas lorsque le commissaire ne souscrit pas à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation, lorsque la société détient une participation et une créance jugées significatives, lorsque le commissaire est en désaccord avec les méthodes d'évaluation utilisées par l'organe d'administration visant à justifier le maintien de la valeur comptable de ces actifs ou lorsque le commissaire estime que ces anomalies ont un impact significatif et diffus sur les comptes annuels.

Principes de la norme ISAE 3000 appliqués à un exemple (Single audit) et exemple d’application de la norme ISAE 3400 à une mission légale

<i>Mission</i>	<i>Norme</i>	<i>Elément mesuré par le management (Subject matter)</i>	<i>Résultat fourni par le management (Subject matter information- SMI)</i>	<i>Type d’assurance</i>
Certification que l’exécution du budget et l’alignement de l’exécution du budget sur les comptes annuels ont été correctement établis (art. 9 § 5 de l’arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au single audit + Accords relatifs au single audit : l’audit des comptes 2018 de l’autorité flamande)	ISAE 3000	Les décisions et les conditions d’attributions imposées par l’autorité de régulation lors de l’exécution du budget et du reporting correspondant	Budget et reporting correspondant	Assurance raisonnable à fournir concernant le respect des décisions et des conditions d’attributions imposées par l’autorité de régulation
Stipuler que la prévision ou l’estimation du bénéfice établie dans le prospectus a été adéquatement établie sur la base indiquée et que la base comptable utilisée aux fins de cette prévision ou estimation est conforme aux méthodes comptables appliquées par l’émetteur (Annexe I, Point 13.2. du Règlement (CE) 809/2004 de la Commission du 29 avril 2004 mettant en œuvre la directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les informations contenues dans les prospectus)	ISAE 3400	La prévision ou l’estimation du bénéfice établie dans le prospectus	Prospectus	Assurance raisonnable (Rapport sur les informations prévisionnelles dans le cadre d’un prospectus)

2. Les missions de services connexes

Outre les missions d'assurance, deux autres types de missions sont pertinents : les missions de procédures convenues et les missions de compilation.

Comme clarifié en début de brochure, 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", qui ne donnent pas lieu à l'expression d'une assurance.

Ces missions peuvent être requises par la loi (on parlera alors de « missions légales ») ou réalisées à la demande du client sans que le rapport soit rendu public (on parlera de « missions contractuelles »). Dans les missions contractuelles, aucune condition particulière ne doit être remplie, sauf celles spécifiées dans la lettre de mission (p. ex. une mission sur le nombre de tonnage livré).

Les missions de procédures convenues (rapport sur des constatations de fait)

De quelle mission s'agit-il ?

Dans une mission de **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 avec le client et les utilisateurs et de faire rapport uniquement sur des constatations de fait, ce qui signifie que le réviseur d'entreprises n'exprime aucune opinion ni jugement sur les faits constatés et ne se prononce donc pas sur l'exactitude de ces derniers. Il revient au client ou aux utilisateurs de se forger une opinion sur la base des constatations de fait.

Quelles sont les normes utilisées par le réviseur d'entreprises pour effectuer ce type de missions ?

Ces missions sont effectuées conformément *International Standards on Related Services* (normes ISRS), et plus particulièrement à la norme ISRS 4400 « Missions de procédures convenues relatives aux informations financières ». Cette norme est en cours d'approbation.

Les missions de compilation (rapport de compilation).

De quelle mission s'agit-il ?

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.

Quelles sont les normes utilisées par le réviseur d'entreprises pour effectuer ce type de missions ?

Ces missions sont effectuées conformément aux *International Standard on Related Services* (norme ISRS) et plus particulièrement à la norme ISRS 4410 « Missions de compilation ». Cette norme est en cours d'approbation⁶.

⁶ Projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique cours d'approbation (soumis à consultation publique du 2 septembre 2019 au 31 octobre 2019).



Les missions de procédures convenues (rapport sur des constatations de fait)

Quel est le résultat des procédures mise en œuvre pour ces missions (rapport écrit) : 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 des procédures convenues. 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.

Les missions de compilation (rapport de compilation).

Quel est le résultat des procédures mise en œuvre pour ces missions (rapport écrit) : 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 société⁷.

⁷ 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.

Les missions de procédures convenues (rapport sur des constatations de fait)

Exemples de missions (contractuelles et légales)

- Le contrôle de la déclaration annuelle de la quantité d'emballages ménagers d'une entreprise (responsable d'emballages) à Fost Plus ;
- Le contrôle des déclarations à Val-i-Pac ;
- Le contrôle de la déclaration définitive annuelle dans le cadre de Bebat ;
- Le respect des obligations issues du règlement emir⁸ (rapport spécial adressé à la fsma)
- Les subventions – procédures sur les dépenses encourues (ce rapport est très souvent utilisé par l'Union européenne dans le cadre des subventions de recherche et de développement ou dans le cadre de subventions aux ONG, etc.) : Dans ce cas, le réviseur d'entreprises doit se prononcer sur l'objet convenu à propos de l'octroi du subside sans exprimer d'opinion quant à l'exactitude de son enregistrement comptable ;
- Le contrôle du respect de *covenants* bancaires.

Les missions de compilation (rapport de compilation).

Exemples de missions légales

- Le rôle confié, entre autres, au réviseur d'entreprises (lorsqu'il n'est pas commissaire) dans la phase dite "de remédiation" (mission d'assistance) du Livre XX « Insolvabilité des entreprises » du Code de droit économique (modernisant et modifiant la loi relative à la continuité des entreprises (LCE)), est défini dans la recommandation *interinstituts*⁹ comme une mission d'objectivation, basée sur la mission de compilation.

⁸ Règlement EU 648/2012. Mission effectuée conformément à l'article 22bis, §2 de la loi 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.

⁹ 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, § 1er, alinéa 5, et de l'article 17, § 2, 5° et 6°, de la LCE. Voir également la [Note interprétative du Comité Inter-instituts du 4 octobre 2018](#).




Principes de la norme ISRS 4400 appliqués à un exemple (secteur pharmaceutique)

<i>Mission</i>	<i>Norme</i>	<i>Travaux à effectuer par le réviseur</i>	<i>Conclusion par un tiers</i>	<i>Diffusion du rapport</i>
Effectuer des procédures convenues entre le professionnel et l'entreprise pharmaceutique, sur la base des attentes de l'INAMI (notamment vérifier que le plan d'investissement corresponde au formulaire de demande d'aide)	ISRS 4400	Faire les constatations qui s'imposent à la suite de l'exécution des procédures Le réviseur d'entreprises n'exprime pas d'opinion	L'INAMI doit tirer ses propres conclusions à la suite des travaux du réviseur d'entreprises quant à l'octroi d'une aide ou non pour la production de médicaments à usage humain	Rapport de constatation du réviseur d'entreprises adressé exclusivement à l'entreprise pharmaceutique et à l'INAMI

Mission	Norme	Contenu du rapport
Procédures convenues définies en concertation avec la FSMA dans le cadre de l'application du Règlement EMIR (art. 22bis de la loi du 2 août 2002 relative au contrôle du respect du règlement EMIR par les contreparties non financières)	ISRS 4400	Communication 2018/12 de l'IRE
Procédures convenues définies en concertation avec l' INAMI (art. 5 S1, 7ème alinéa de l'arrêté royal du 18 SEPTEMBRE 2008 déterminant les conditions d'octroi et les modalités de mise en œuvre des mesures de réductions des cotisations sur le chiffre d'affaires des spécialités pharmaceutiques, prévues par les articles 191bis, 191ter et 191quater de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994) Mission Pharma Tax 2018 (jusqu'en 2020)	ISRS 4400	IRE: Exemple de rapport ISRS 4400: Pharma Tax Communication 2009/24 concernant le secteur pharmaceutique + modèle de rapport
Procédures convenues définies en concertation avec l' INAMI (art. 4, alinéa 2, 4° et art. 5 alinéa 2 de l'arrêté royal du 29 mars 2019 déterminant les conditions d'octroi et les modalités de mise en œuvre d'un régime d'aide financé à partir des cotisations sur le chiffre d'affaires des spécialités pharmaceutiques, prévu par l'article 191quinquies de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994) Nouvelle Mission Pharma Tax 2019	ISRS 4400	Avis 2019/11 de l'IRE et courrier du 26 avril 2019 de l'INAMI annexé
Subsides européens - procédures sur les dépenses encourues (Règlement (UE) No1291/2013 du 11 décembre 2013 portant établissement du programme-cadre pour la recherche et l'innovation «Horizon 2020»(2014-2020) et abrogeant la décision no1982/2006/CE Audits et certifications du programme Horizon 2020	ISRS 4400	Exemple de rapport ISRS 4400 : Demande de subvention auprès de la Commission européenne

¹⁰ La norme ISRS 4400 sera le plus souvent utilisée pour des missions contractuelles. Les exemples donnés ici se limitent aux missions légales.

3. Autres Missions

Les autres missions  , par définition, ne sont ni des missions d'assurances ni des missions de services connexes mais toute une série de missions confiées au réviseur d'entreprises sur une base contractuelle ou autre (judiciaire,...).

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.

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

Voici quelques exemples de services de conseil :

- 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 financier à la création d'une société ;
- 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 ;
- assistance en matière de négociation ;
- assistance dans le cadre d'opérations de refinancement et de restructuration ;
- conseil en matière fiscale ; et
- conseil et assistance en matière de processus d'intégration.



L'objectif de la présente annexe est de permettre au réviseur d'entreprises de déterminer les normes applicables en fonction du contexte de la mission concernée. Pour chaque « mission d'assurance » ou « mission de services connexes », le réviseur d'entreprises doit se référer à une norme qui promeut la qualité et la rigueur de l'exécution de la mission d'assurance ou de services connexes et qui doit être établie en respectant une procédure d'approbation transparente et équitable par une autorité reconnue.

Pour chaque « autre mission », s'il existe une norme spécifique, elle doit également être mentionnée par le réviseur d'entreprises dans la lettre de mission. Il s'agit de missions qui ne sont pas confiées par la loi et pour lesquelles il n'y a pas d'assurance qui est fournie.

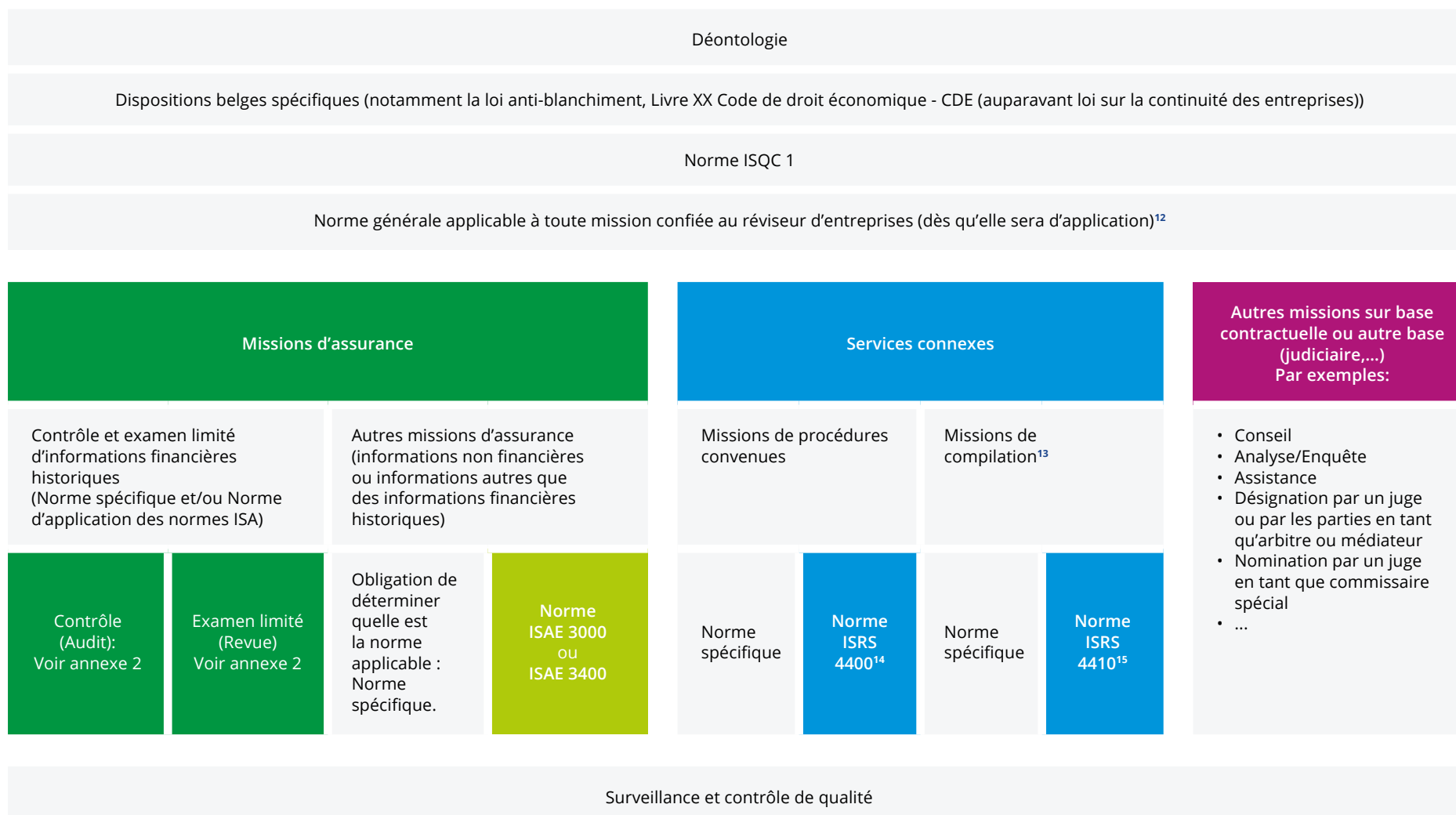
Il existe, par ailleurs, des normes spécifiques portant sur l'exécution de certaines missions confiées par le Code des sociétés/Code des sociétés et associations au réviseur d'entreprises¹¹, en sa qualité ou non de commissaire (appelées "missions particulières"), par exemple dans le cadre d'un conseil d'entreprises, d'un processus de fusion et scission ou d'un apport en nature.

Enfin, d'autres missions légales sont confiées par une loi, autre que le Code des sociétés/ Code des sociétés et associations, au réviseur d'entreprises, en sa qualité de commissaire.

¹¹ Pour certaines missions, l'IRE développe également des notes techniques avant de développer des normes.

Lexique

Norme d'application des normes ISA	Norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA - version coordonnée
Norme commune PME	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.
Norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique	Norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes ISA applicables en Belgique - <i>Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle légal de comptes annuels ou consolidés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire</i>
Normes ISA	<i>International Standards on Auditing</i> – normes internationales d'audit
Norme ISQC 1	<i>International Standard on Quality Control 1</i> – norme internationale de contrôle qualité
Normes ISRE	<i>International Standards on Review Engagement</i> – normes internationales d'examen limité
Normes ISAE	<i>International Standards on Assurance Engagement</i> – normes internationales de missions d'assurance
Normes ISRS	<i>International Standard on Related Services</i> – normes internationales de services connexes
Norme spécifique	Toute norme ou recommandation formulée par le Conseil de 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 de missions particulières ou d'autres attestations.



¹² Il est important que le réviseur d'entreprises prenne en compte les principes énoncés dans la Norme générale applicable à toute mission confiée au réviseur d'entreprises, qui a été soumise à consultation publique jusqu'au 30 avril 2019. Dès lors, il est également renvoyé à cette norme générale, bien qu'elle n'ait pas encore été approuvée.

¹³ Dans certains cas, aussi appelé « mission d'objectivation ».

¹⁴ Projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique cours d'approbation.

¹⁵ Projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique cours d'approbation.

Annexe 2 – Cadre conceptuel / suite :

Application des normes à l'exécution des missions d'audit et d'examen limité

AVERTISSEMENT : En utilisant le tableau ci-dessous, qui indique les normes applicables à l'exécution des missions d'audit et d'examen limité, il convient de garder à l'esprit que le réviseur d'entreprises est soumis aux obligations déontologiques, aux dispositions belges spécifiques (p. ex. en matière d'anti-blanchiment) et à la norme ISQC 1. En outre, il est important que le réviseur d'entreprises prenne en compte les principes énoncés dans la Norme générale applicable à toute mission confiée au réviseur d'entreprises, qui a été soumise à consultation publique jusqu'au 30 avril 2019. Dès lors, il est également renvoyé à cette norme générale, bien qu'elle n'ait pas encore été approuvée.

	Contrôle d'états financiers historique (audit)		Mission d'examen limitée (review)	
Contrôle légal (art. 3:55 CSA (16/1 C. Soc.))				
1. Art. 3:55 CSA (16/1 C. Soc.) (commissaire)	Normes ISA (+ norme complémentaire (révisée en 2018))		N/A	
Mission contractuelle				
2. Mission contractuelle effectuée en qualité de commissaire	Normes ISA (+ norme complémentaire (révisée en 2018))		Norme ISRE 2410	
3. Mission contractuelle effectuée en qualité de réviseur d'entreprises (pour autant qu'un commissaire ne devait pas être nommé en vertu de la loi) ¹⁶	<i>Entreprise visée par l'art. 1.1, 1° CDE, en dessous des critères de l'art. 1:24 CSA (15 C. Soc.) + petites ASBL, A(I)SBL et fondations (qui ne doivent pas nommer un commissaire)</i>	<i>Entreprise visée par l'art. 1.1, 1° CDE, au-dessus des critères art. 1:24 CSA (15 C. Soc.) ou entreprise exclue de l'art. 1.1, 1° CDE</i>	<i>Entreprise visée par l'art. 1.1, 1° CDE, en dessous des critères de l'art. 1:24 CSA (15 C. Soc.) + petites ASBL, A(I)SBL et fondations (qui ne doivent pas nommer un commissaire)</i>	<i>Entreprise visée par l'art. 1.1, 1° CDE, au-dessus des critères art. 1:24 CSA (15 C. Soc.) ou entreprise exclue de l'art. 1.1, 1° CDE</i>
	OU la norme commune PME OU les normes ISA (ou équivalentes) (à déterminer contractuellement)	Norme générale (dès qu'elle sera d'application) Le considérant (8) de la norme (révisée en 2018) du 21 juin 2018 relative à l'application en Belgique des normes ISA prévoit : « Par ailleurs, les normes ISA peuvent toujours être appliquées de manière volontaire dans les cas non spécifiquement prévus par la présente norme. »	OU la norme commune PME OU la norme ISRE (ou équivalente) (à déterminer contractuellement)	Norme générale (dès qu'elle sera d'application) (à déterminer contractuellement)

¹⁶ Concernant les ASBL, il convient d'ajouter également la condition suivante : « pour autant également que le rapport n'est pas rendu public ou publié ». Dans le cas contraire, il s'agit d'un contrôle légal.

	Contrôle d'états financiers historique (audit)		Mission d'examen limitée (review)	
Mission légale exclusivement réservée aux réviseurs d'entreprises				
4. Mission légale effectuée en qualité de commissaire	<i>Il existe une norme spécifique applicable à la mission (à savoir, apport en nature et quasi-apport)</i>	<i>Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission</i>	<i>Il existe une norme spécifique applicable à la mission (actuellement inexistante)</i>	<i>Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission</i>
	Norme spécifique Le cas échéant, complété par des aspects utiles des normes ISA	Normes ISA Ou mission légale sui generis, le cas échéant, complété par des aspects utiles des normes ISA	Norme spécifique Le cas échéant, complétée par des aspects utiles de la norme ISRE 2410	Norme ISRE 2410 Ou mission légale sui generis, le cas échéant, complétée par des aspects utiles de la norme ISRE 2410
5. Mission légale effectuée en qualité de réviseur d'entreprises	<i>Il existe une norme spécifique applicable à la mission (à savoir, apport en nature et quasi-apport)</i>	<i>Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission</i>	<i>Il existe une norme spécifique applicable à la mission (actuellement inexistante)</i>	<i>Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission</i>
	Norme spécifique Le cas échéant, complété par des aspects utiles des normes ISA	Normes ISA Ou mission légale sui generis, le cas échéant, complété par des aspects utiles des normes ISA	Norme spécifique Le cas échéant, complétée par des aspects utiles de la norme ISRE	Mission légale sui generis Norme générale (dès qu'elle sera d'application) (le cas échéant, la norme ISRE)
Mission légale réservée et partagée				
6. Mission légale effectuée en qualité de commissaire	<i>Il existe une norme spécifique applicable à la mission (p. ex. les normes relatives à la dissolution, la liquidation, les fusions et scissions)</i>	<i>Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission</i>	<i>Il existe une norme spécifique applicable à la mission (p. ex. la norme relative à la transformation)</i>	<i>Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission</i>
	Norme spécifique Le cas échéant, complétée par des aspects utiles des normes ISA	Normes ISA ¹⁷ Ou mission légale sui generis, le cas échéant, complété par des aspects utiles des normes ISA	Norme spécifique Le cas échéant, complétée par des aspects utiles de la norme ISRE 2410	Norme ISRE 2410 ¹⁸ Ou mission légale sui generis, le cas échéant, complétée par des aspects utiles de la norme ISRE 2410

¹⁷ La norme (révisée en 2018) du 21 juin 2018 relative à l'application en Belgique des normes ISA prévoit au §2: "Par analogie, les normes ISA s'appliquent également au contrôle des états financiers (audit) qui est confié au commissaire ou exclusivement à un réviseur d'entreprises par ou en vertu d'une loi ou d'une réglementation (...) ». Le terme « exclusivement » ne porte que sur le réviseur d'entreprises. Dès lors, les missions effectuées en qualité de commissaire (indépendamment du fait que la mission est partagée ou non) sont régies par la norme (révisée en 2018) susmentionnée. Par ailleurs, la norme commune PME stipule également (§2 (b)) : « missions partagées réservées par la loi aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises (ci-après « missions légales réservées et partagées », sauf s'il y a un commissaire ; (...) ».

¹⁸ Cf. §3 de la norme susmentionnée du 21 juin 2018.

	Contrôle d'états financiers historique (audit)				Mission d'examen limitée (review)			
7. Mission légale effectuée en qualité de réviseur d'entreprises (pour autant qu'un commissaire ne devait pas être nommé en vertu de la loi)	<i>Entreprise visée par l'art. 1.1, 1° CDE, en dessous des critères de l'art. 1:24 CSA (15 C. Soc.) + petites ASBL, A(I)SBL et fondations (qui ne doivent pas nommer un commissaire)</i>		<i>Entreprise visée par l'art. 1.1, 1° CDE, au-dessus des critères art. 1:24 CSA (15 C. Soc.) ou entreprise exclue de l'art. 1.1, 1° CDE</i>		<i>Entreprise visée par l'art. 1.1, 1° CDE, en dessous des critères de l'art. 1:24 CSA (15 C. Soc.) + petites ASBL, A(I)SBL et fondations (qui ne doivent pas nommer un commissaire)</i>		<i>Entreprise visée par l'art. 1.1, 1° CDE, au-dessus des critères art. 1 :24 CSA (15 C. Soc.) ou entreprise exclue de l'art. 1.1, 1° CDE</i>	
	Il existe une norme spécifique applicable à la mission (p. ex. les normes relatives à la dissolution, la liquidation, les fusions et scissions)	Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission	Il existe une norme spécifique applicable à la mission (p. ex. les normes relatives à la dissolution, la liquidation, les fusions et scissions)	Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission	Il existe une norme spécifique applicable à la mission (p. ex. la norme relative à la transformation)	Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission	Il existe une norme spécifique applicable à la mission (p. ex. la norme relative à la transformation)	Il n'existe pas de norme spécifique applicable à la mission
	Norme spécifique +, le cas échéant, la norme commune PME Le cas échéant, complété par des aspects utiles des normes ISA	Norme commune PME Le cas échéant, complété par des aspects utiles des normes ISA	Norme spécifique Le cas échéant, complété par des aspects utiles des normes ISA	Norme générale (dès qu'elle sera d'application) Le cas échéant, les normes ISA	Norme spécifique +, le cas échéant, la norme commune PME Le cas échéant, complétée par des aspects utiles de la norme ISRE 2400	Norme commune PME Le cas échéant, complétée par la norme ISRE	Norme spécifique Le cas échéant, complétée par des aspects utiles de la norme ISRE	Norme générale (dès qu'elle sera d'application) Le cas échéant, la norme ISRE

Annexe 3 - Comparaison détaillée entre les missions du réviseur d'entreprises sur la base des normes internationales¹⁹ : missions d'audit, d'examen limité, autres missions d'assurance et services connexes²⁰

¹⁹ La présente comparaison ne reprend pas les "autres missions", dont les termes sont à déterminer entre les parties.

²⁰ Sources :

- ISAE 3000 (Révisée), § 46L, 47L, 48L et 49L pour l'assurance limitée et § 46R, 47R, 48R et 49R pour l'assurance raisonnable ainsi que l'ISRS 444 et ISRS 4410
- Guide des missions d'examen, IFAC, Groupe de travail SME/SMP, 2016 - <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-SMPC-Guide-to-Review-Engagements.pdf>
- Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting : <http://www.ifac.org/publications-resources/discussion-paper-supporting-credibility-and-trust-emerging-forms-external>

	Missions d'assurance			Services connexes	
	Mission d'audit	Mission d'examen limité	Autres missions d'assurance	Missions de procédures convenues	Missions de compilations
Outre les Normes spécifiques le cas échéant : Cadre de référence international applicable en Belgique	Normes internationales d'audit <i>(International Standards on Auditing – Normes ISA)</i>	Normes internationales de missions d'examen limité <i>(International Standards on Review Engagement – Normes ISRE)</i>	Normes internationales de mission d'assurance <i>(International Standards on Assurance Engagement – Normes ISAE)</i> Notamment : <ul style="list-style-type: none"> norme ISAE 3000, « Missions d'assurance autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques » ; et la norme ISAE 3400, « Examen d'informations financières prévisionnelles ». 	Normes internationales sur les services connexes <i>(International Standards on Related Services – ISRS)</i> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 45%;"> Norme ISRS 4400 Missions de procédures convenues relatives aux informations financières </div> <div style="width: 45%;"> Norme ISRS 4410 Missions de compilation </div> </div>	
Application en Belgique	Norme relative à l'application des normes ISA en Belgique ²¹ → application obligatoire en Belgique des normes internationales ISA et de la norme ISRE 2410 « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité » ²²		Norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS (en cours d'approbation) → application obligatoire en Belgique des normes internationales ISAE 3000 et 3400. Pour les autres missions non visées par la norme d'application, il est conseillé de se référer aux normes internationales ²³	Norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS (en cours d'approbation) → application obligatoire en Belgique des normes internationales ISRS 4400 et 4410	

- ²¹ Cette norme impose l'application des normes ISA au contrôle légal et au contrôle (audit) qui est confié au commissaire ou exclusivement à un réviseur d'entreprises par ou en vertu d'une loi ou d'une réglementation applicable en Belgique ou qui s'assortit de la publication du rapport visé aux articles 3:74 et 3:80 CSA (art. 144 et 148 C. Soc.), pour autant qu'il n'existe aucune norme ou recommandation particulière pour l'exécution de cette mission.
- ²² A noter que la norme ISRE 2400 (Révisée) Missions d'examen limité d'états financiers historiques (examen limité en tant que réviseur ou expert-comptable) n'est pas encore traduite dans les deux langues nationales belges que sont le français et le néerlandais. C'est une condition pour rendre la norme obligatoire en Belgique. Pour l'instant seule la norme ISRE 2410 (examen limité en tant que commissaire) est en vigueur en Belgique. Par conséquent, face à une mission d'examen limité, le réviseur d'entreprises devra utiliser une norme ISRE si celle-ci est traduite. S'il s'agit de la norme ISRE 2400, étant donné qu'elle n'est pas traduite, le réviseur d'entreprises pourra l'utiliser, selon son jugement professionnel. Toutefois, le réviseur d'entreprises a l'obligation de faire référence à un cadre de référence même si la norme qu'il utilise n'est pas traduite et par conséquent non obligatoire.
- ²³ Les autres normes internationales ISAE (notamment les normes ISAE 3402 « Assurance Report on Controls at a Service Organization » et 3420 « Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus ») ne sont pas encore d'application en Belgique et ne sont donc pas obligatoires, mais il est conseillé de s'y référer pour effectuer les missions visées par ces normes.

	Missions d'assurance			Services connexes	
	Mission d'audit	Mission d'examen limité	Autres missions d'assurance	Missions de procédures convenues	Missions de compilations
Revue de contrôle qualité de la mission requis ? (norme ISQC 1)	Oui (pour les entités d'intérêt public et pour les entités prévues dans la politique du cabinet de révision)	Oui (les entités prévues dans la politique du cabinet de révision)	Oui (en cours d'approbation ²⁴)	Oui (en cours d'approbation ²⁵)	
Type d'informations	Informations financières historiques		<ul style="list-style-type: none"> Informations non financières Informations financières non historiques (formes : rapport intégré, indicateurs de performance, informations prévisionnelles 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	

²⁴ La norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique en cours d'approbation (soumis à consultation publique du 2 septembre 2019 au 31 octobre 2019) étendra le champ d'application de la norme ISQC 1 en Belgique aux autres missions d'assurance et aux missions de services connexes. En attendant l'approbation finale, si la norme ISAE 3000 et/ ou ISAE 3400 est utilisée, il faut que le cabinet de révision soit soumis à des exigences au moins aussi contraignantes que la norme ISQC 1.

²⁵ La norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique en cours d'approbation (soumis à consultation publique du 2 septembre 2019 au 31 octobre 2019) étendra le champ d'application de la norme ISQC 1 en Belgique aux autres missions d'assurance et aux missions de services connexes. En attendant l'approbation finale, si les normes ISRS sont utilisées dans le cadre des missions visées, le cabinet de révision doit être soumis à des exigences qui sont au moins aussi contraignantes que la norme ISQC 1.

	Missions d'assurance				Services connexes	
	Mission d'audit	Mission d'examen limité	Autres missions d'assurance		Missions de procédures convenues	Missions de compilations
Nature des travaux	Evaluation des risques et procédures mises en œuvre en réponse aux risques identifiés ou aux anomalies significatives	Principalement des demandes d'informations et des analyses	Assurance raisonnable : évaluation des risques et procédures mises en œuvre en réponse aux risques identifiés ou aux anomalies significatives	Assurance limitée : principalement des demandes d'informations et des analyses	Procédures de « type » d'audit qui constituent la base pour le rapport sur les constatations de fait	Assistance fournie à la direction pour la préparation et la présentation des informations financières
Compréhension de l'entité?	Suffisante pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions	Suffisante pour déterminer les parties des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable	Suffisante <ul style="list-style-type: none"> pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives (raisonnable) ou pour déterminer les parties où l'existence d'anomalies significatives est probable (limitée) 		Suffisante pour recueillir les éléments probants	Suffisante pour compiler l'information fournie
Conception de procédures?	Planifier et mettre en œuvre suffisamment de procédures pour ramener le risque d'anomalies significatives dans les états à un niveau suffisamment faible.	<ul style="list-style-type: none"> Couvrir tous les éléments importants des états financiers, notamment les informations à fournir Se concentrer sur les parties des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable. 	<ul style="list-style-type: none"> Si assurance raisonnable: planifier et mettre en œuvre suffisamment de procédures pour ramener le risque d'anomalies significatives dans les états à un niveau suffisamment faible Si assurance limitée : identifier les parties où l'existence d'anomalies significatives est probable. 		Mettre en œuvre les procédures convenues et utiliser les éléments probants recueillis lors de ses travaux comme base de son rapport sur les constatations de fait	Suffisante pour compiler l'information fournie

	Missions d'assurance			Services connexes	
	Mission d'audit	Mission d'examen limité	Autres missions d'assurance	Missions de procédures convenues	Missions de compilations
Procédures requises?	<ul style="list-style-type: none"> Évaluation des risques Test de contrôles²⁶ Procédures analytiques Procédures de corroboration 	<ul style="list-style-type: none"> Demandes d'informations et analyses Procédures supplémentaires jugées nécessaires dans les circonstances 	<ul style="list-style-type: none"> Varie en fonction du type de mission d'assurance (raisonnable ou limitée) Utiliser le jugement professionnel Rassembler des éléments probants en fonction des critères 	Varie en fonction de ce qui a été convenu (procédures de nature d'audit)	Aucune procédure spécifiée
Obtention d'éléments probants?	Éléments probants suffisants et appropriés permettant de tirer des conclusions raisonnables à propos des états financiers	Éléments probants suffisants et appropriés comme fondement de la conclusion à propos des états financiers pris dans leur ensemble	<ul style="list-style-type: none"> Éléments probants suffisants et appropriés comme fondement de la conclusion Utilisation du jugement professionnel et scepticisme professionnel, concernant notamment le seuil de signification, le risque de la mission, la quantité et la qualité d'éléments probants disponibles 	Éléments probants recueillis lors des travaux comme base de son rapport sur les constatations de fait	Aucune procédure spécifiée
Anomalies non corrigées?	En faire le cumul, en évaluer l'incidence et, si considérées comme significatives, demander à la direction de les corriger	En faire le cumul, en évaluer l'incidence et, si considérées comme significatives, demander à la direction de les corriger	En faire le cumul, en évaluer l'incidence et, si considérées comme significatives, demander à la direction de les corriger	Citer les anomalies	Anomalies corrigées dans le cadre de la compilation de l'information financière

²⁶ Nécessaire seulement lorsque l'évaluation des risques repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles ou lorsque les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés.

	Missions d'assurance			Services connexes	
	Mission d'audit	Mission d'examen limité	Autres missions d'assurance	Missions de procédures convenues	Missions de compilations
Rapport	<p>Rapport Sur base de procédures de contrôle, le réviseur d'entreprises (commissaire) émet une opinion sous forme positive sur les états financiers de la société auditée (« <i>Les états financiers donnent une image fidèle</i> »)</p>	<p>Rapport standardisé Sur base des revues analytiques et d'entretiens avec la direction, le réviseur d'entreprises (commissaire) émet une opinion sous forme négative sur les états financiers de la société contrôlée (« <i>Nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que...</i> »)</p>	<p>Rapport de conclusion Sur la base de travaux réalisés et de la mission demandée (loi, client, supervision), 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 :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Assurance raisonnable sur la conformité avec des critères • Assurance limitée sur la conformité avec des critères 	<p>Rapport de constatation (Contractuel et à distribution limitée) Sur la 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</p>	<p>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</p>
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



Vous avez des questions ou des remarques ?
Vous pouvez consulter le site de l'IRE (www.ibr-ire.be) ou nous contacter par mail adressé à tech@ibr-ire.be