

Consultation publique relative aux 4 projets de normes – document d'orientation

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, le Conseil de l'IRE soumet quatre projets de norme à la consultation publique. Il s'agit des normes suivantes :

- Norme relative aux missions du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise ;
- Norme relative au contrôle de la conformité des états financiers avec le format électronique unique européen (ESEF) ;
- Norme révisant la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (normes ISA) applicables en Belgique ;
- Norme relative à l'application des normes ISAE 3000 et ISAE 3400 en Belgique.

Ces quatre projets de norme étant liés entre eux, le Conseil de l'IRE a choisi d'établir un document d'orientation pour vous guider dans les consultations publiques et vous aider à formuler votre réponse éventuelle.

Ce document d'orientation ne contient qu'une brève description d'un certain nombre de questions clés. Il ne fait pas partie de la consultation publique et ne peut donc pas être commenté. Ce document ne remplace pas la lecture des quatre projets de norme. Afin de répondre aux consultations publiques, il est impératif de lire les textes complets des projets de norme.

Questions clés relatives au projet de norme “conseil d'entreprise” et de norme complémentaire (version révisée 2021)

Contexte

Lors de l'approbation du projet de norme complémentaire (version révisée 2021) aux normes ISA applicables en Belgique en décembre 2020, le CSPE a fait usage du droit d'injonction prévu à l'article 31, § 3 de la loi du 7 décembre 2016 pour enjoindre l'IRE de modifier les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise. La consultation publique devait donc être lancée dans l'année suivant la date de l'injonction.

L'un des points pris en compte lors de la révision de la norme est la mission relative au bilan social. Le bilan social n'étant pas uniquement applicable aux entités dans lesquelles un conseil d'entreprise a été institué, le commissaire doit inclure une mention spécifique au bilan social dans son rapport de commissaire. Le Conseil a donc décidé non seulement de modifier la norme conseil d'entreprise, mais aussi de réviser en même temps la norme complémentaire (version révisée 2020).

1. Le bilan social

En ce qui concerne le bilan social, le commissaire doit :

- Pour les sociétés, reprendre une mention spécifique dans la seconde partie de son rapport de commissaire sur la question de savoir si le bilan social traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par la loi, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives
 - ⇒ Art. 3:75, §1, 10° CSA
 - ⇒ Norme complémentaire (version révisée 2021)
- Pour les ASBL, le bilan social fait partie des comptes annuels, et donc de l'image fidèle. Il n'y a donc pas de mention spécifique à reprendre dans la seconde partie du rapport de commissaire.
 - ⇒ Norme complémentaire (version révisée 2021)
- Lorsqu'il y a un conseil d'entreprise, le réviseur d'entreprises (commissaire ou non) doit également certifier le caractère fidèle et complet du bilan social qui fait partie des IEF, ainsi que l'analyser et l'expliquer
 - ⇒ Art. 3:83, 2^{ème} alinéa CSA
 - ⇒ Norme conseil d'entreprise.

1.1. Travaux à effectuer sur le bilan social

Lors de la modification, d'une part, de la norme complémentaire et, d'autre part, de la norme conseil d'entreprise en ce qui concerne le bilan social, le Conseil est arrivé à la conclusion qu'il y a en fait peu de différence en matière de travaux à effectuer, bien que le résultat soit différent (mention dans le rapport >< certification dans le cadre de l'IEF).

Il a donc été opté pour les modifications suivantes :

- 1) Dans la norme complémentaire : clarifier les travaux (c'est-à-dire, ceux applicables dans chaque entité et à effectuer sur le bilan social) – les points adaptés concernent entre autres le fait de :
 - a. s'assurer de l'exhaustivité des informations obligatoires ;
 - b. effectuer des sondages par rapport aux pièces justificatives que lorsque cela s'avère nécessaire ;
 - c. supprimer la référence à la norme ISA 402 ; lorsque l'entité fait appel à une société de services, s'assurer que les informations acquises au cours de l'audit permettent d'identifier toute incohérence significative en ce qui concerne les données reprises dans le bilan social ; en cas d'indications de données inexactes, demander à l'entité d'établir elle-même les données du bilan social ;

- d. déterminer, si nécessaire, un seuil de signification spécifique (à la lumière des circonstances et influencé par la perception du réviseur d'entreprises des besoins des utilisateurs du bilan social)¹ ;
 - e. s'assurer que les rubriques du bilan social sont complétées, en prenant en compte des concepts techniques et leur objectif, conformément aux dispositions légales et aux méthodologies généralement admises afin d'éviter au maximum les interprétations (une référence est faite à la notice méthodologique établie par la BNB).
- 2) Dans le cadre d'un conseil d'entreprise et en vue de vérifier le caractère complet² et fidèle³ des IEF, le réviseur d'entreprises doit s'assurer de la conformité des IEF relatives aux frais de personnel communiquées au conseil d'entreprise avec les informations mentionnées dans le bilan social.

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- §§71-71ter + A35-A35ter de la norme complémentaire (version révisée 2021)- Section V.2.2.2. de la norme conseil d'entreprise |
|---|

1.2. Rapport

Le rapport au conseil d'entreprise sur l'information annuelle contient une section sur la « certification du caractère complet et fidèle de l'information annuelle ».

Le bilan social fait partie de l'IEF. Par conséquent, la conclusion sur la certification comprend également le bilan social.

Cette section contient plusieurs sous-sections. Dans la sous-section "description de la mission", par analogie avec la norme ISA 700 (responsabilités du commissaire), une description des principaux travaux est donnée en des termes généraux.

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- §38 (iii) de la norme conseil d'entreprise- Annexe 3 de la norme conseil d'entreprise |
|--|

¹ Ceci avait déjà été mentionné dans la Communication IRE 2014/10, numéro 1.6. (« *Le Conseil de l'IRE rappelle que le réviseur d'entreprises doit, lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, fixer le seuil de signification pour les comptes annuels pris dans leur ensemble (ISA 320). Il se peut que pour certains flux d'opérations, soldes de comptes ou annexes aux comptes annuels, comme par exemple le bilan social, un seuil spécifique soit fixé. (par. 10-11 ISA 320)* »).

² *I.e.* d'un point de vue formel, comprennent les renseignements légalement requis et, d'un point de vue substantiel, sont cohérents et pertinents (§22-27 du projet de norme)

³ *I.e.* est conforme aux comptes annuels, à la comptabilité ou à d'autres documents vérifiables et disponibles et Qu'aucune incohérence significative n'existe dans les IEF par rapport aux informations dont il a eu connaissance à l'occasion de son audit des comptes annuels (§22-27 du projet de norme).

1.3. Paragraphe supplémentaire relatif à un point spécifique sur le bilan social

Il est possible de reprendre une mention spécifique concernant, par exemple, les difficultés rencontrées par le commissaire lors de la vérification du bilan social, telles que les heures de formation. Ceci est prévu par la norme complémentaire (version révisée 2021).

En outre, le commissaire peut, le cas échéant, attirer l'attention sur un ou des éléments qui, selon son jugement professionnel, sont pertinents pour la compréhension des utilisateurs des travaux réalisés sur le bilan social (par exemple, lorsque le commissaire est confronté à des données complexes et/ou difficiles à quantifier/valoriser avec précision et/ou faisant l'objet d'estimations raisonnables à défaut d'autres possibilités).

- §A35quater et §A36bis de la norme complémentaire (version révisée 2021)
- §A49 de la norme conseil d'entreprise

2. Informations occasionnelles et périodiques

L'art. 3:83 CSA se réfère aux IEF dans des termes généraux, et donc aux 4 catégories d'IEF. La norme prévoit :

- Qu'il faut prévoir dans la lettre de mission que les IEF, comprenant entre autres les informations périodiques et occasionnelles, doivent être communiquées au réviseur d'entreprises en temps opportun et qu'il faut également y prévoir les modalités de communication ;
- Que, lorsque ces informations sont communiquées au réviseur d'entreprises selon les modalités convenues dans la lettre de mission, le réviseur d'entreprises doit procéder à la lecture de celles-ci et, lorsqu'elles sont significatives : 1) il s'assure qu'il n'existe pas d'incohérence significative par rapport aux informations dont il a connaissance ; 2) lorsqu'il constate une telle incohérence, il en informe le chef d'entreprise ; et 3) lorsque ce dernier ne réagit pas, il en informe immédiatement le conseil d'entreprise ;
- Que dans le rapport sur l'information annuelle, il certifie qu'il n'a pas connaissance de faits qui le laissent à penser que les informations périodiques et occasionnelles ne sont pas fidèles et complètes.

- §A18bis de la norme conseil d'entreprise
- §30 de la norme conseil d'entreprise
- §39 de la norme conseil d'entreprise

3. Délais pour la transmission des IEF et du rapport du réviseur

L'AR de 1973 détermine les délais pour la transmission par le chef d'entreprise des 4 catégories d'IEF. Ces délais sont rappelés dans la norme. Lorsque ces délais ne sont pas respectés, le réviseur

d'entreprises doit en informer le chef d'entreprise et le secrétaire du conseil d'entreprise et doit mentionner ce cas de non-respect dans son rapport de certification.

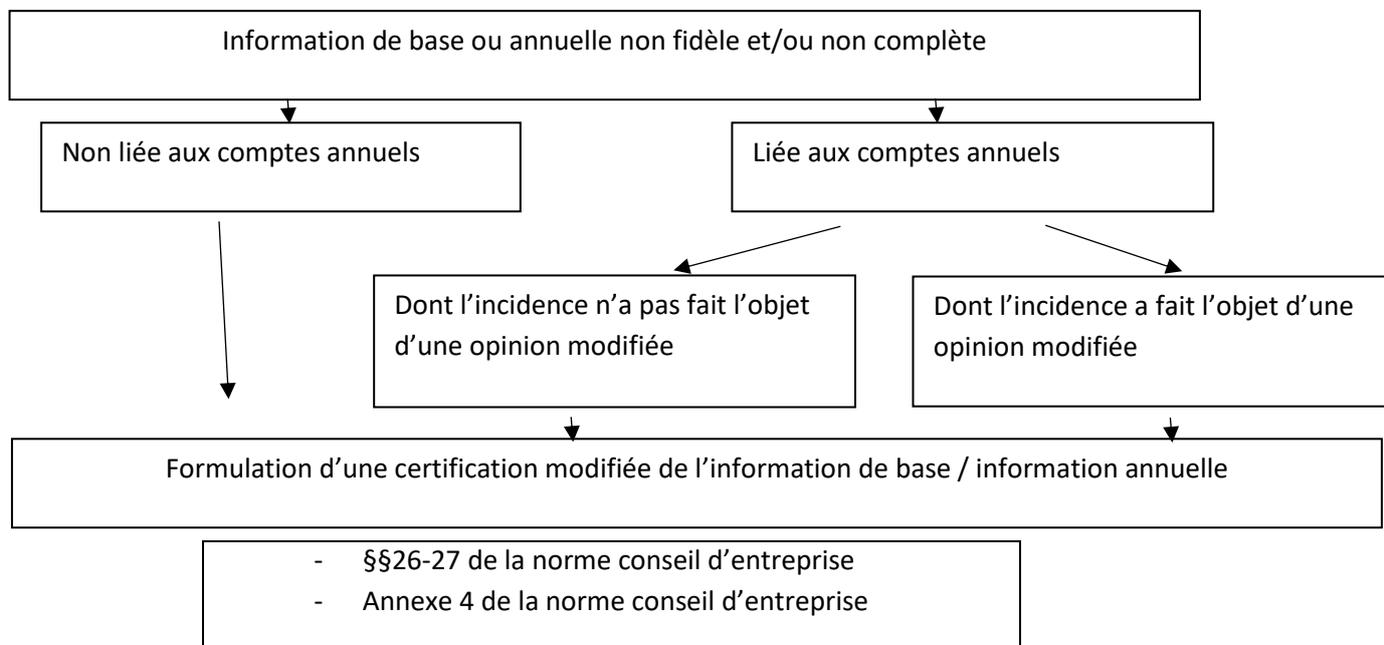
L'AR précise à l'article 17 que les IEF doivent être communiquées 15 jours avant le conseil d'entreprise. En outre, le rapport du réviseur peut (mais ne doit pas) également être transmis à ce moment-là. Comme dans la norme actuelle, il est possible que le réviseur d'entreprises remette son rapport au plus tard le jour même de la réunion du conseil d'entreprise. Toutefois, ce rapport ne peut être établi que si les IEF ont été préalablement communiquées au réviseur dans un délai lui permettant de réaliser ses travaux de contrôle et de préparer son rapport.

- Section VI.1. de la norme conseil d'entreprise

4. Relation entre l'opinion sur les comptes annuels et la certification des IEF

Le réviseur (commissaire) ne doit pas seulement certifier le caractère complet et fidèle des IEF, mais doit également faire rapport conformément aux articles 3:74 et 3:75 CSA. Il est donc important de rester attentif à la relation entre l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels (exprimée dans le rapport du commissaire) et la certification des IEF, notamment lorsque celles-ci sont liées aux comptes annuels.

Dès lors, la norme prévoit la manière dont le réviseur doit prendre en considération cette relation et fournit une explication schématique dans une annexe.



5. L'écart salarial et le rapport d'analyse biannuelle

Par référence à la Communication 2014/10, une section spécifique relative à ces points a été insérée dans la norme. En effet, même si ce rapport ne fait pas partie des IEF, la communication requiert que le réviseur d'entreprises vérifie si l'entité a satisfait à l'obligation de rédiger un tel rapport.

- Section VI.5. de la norme conseil d'entreprise

6. Les IEF visées

Il résulte d'une analyse des travaux parlementaires que le législateur ne visait pas uniquement les informations à fournir en vertu de l'AR de 1973, mais également celles communiquées en vertu d'une convention collective de travail et celles qui sont fournies indépendamment de toute obligation légale, administrative ou conventionnelle.

Ce principe est rappelé dans la norme, sans pour autant donner la liste exhaustive des CCT. La norme reprend un lien vers le site internet du CNT-NAR où la liste des CCT peut être consultée. Il s'agit essentiellement des CCT 9, 24 et 39.

Il est important que le chef d'entreprise confirme, dans la lettre de mission, quelles CCT sont applicables à l'entité.

- §A1 de la norme conseil d'entreprise
- §7 (iv)-(vii) de la norme conseil d'entreprise
- §A18bis de la norme conseil d'entreprise

7. Continuité et communication au conseil d'entreprise

La continuité de l'entité figure au rang des principales préoccupations du chef d'entreprise et des représentants des travailleurs et représente un élément important dans la mission de contrôle du réviseur.

Plusieurs dispositions normatives ou légales relatives à l'audit visent l'évaluation de la continuité de l'entité par le réviseur. Ainsi, il doit appliquer la norme ISA 570 (Révisée) lors de l'exécution de son audit et la loi prévoit la mise en œuvre d'une procédure de sonnette d'alarme ((art. 5:153 (SRL), 6:119 (SC) ou art. 7:228 CSA (SA)) et d'alerte (l'article 3:69 CSA et l'article XX.23, §3 CDE).

Lorsque dans le cadre de sa mission, le réviseur constate l'existence d'événements qu'il considère comme revêtant une importance majeure pour l'entité, par exemple, par rapport aux conditions et décisions d'avenir de l'entité et répondant au concept d'information occasionnelle, il doit s'assurer que celle-ci a bien fait l'objet d'une communication auprès du conseil d'entreprise (p. ex. les procédures de sonnette d'alarme ou d'alerte). Le cas échéant, il doit en informer d'initiative le conseil d'entreprise. Il ne revient pas au réviseur d'entreprises de communiquer lui-même les informations à

transmettre par le chef d'entreprise au conseil d'entreprise sans donner lui-même l'information correcte.

- §§31-32 de la norme conseil d'entreprise
- §§A41-A43 de la norme conseil d'entreprise

Questions clés relatives au projet de norme ESEF, le projet de norme complémentaire (version révisée 2021) et la norme relative à l'application des normes ISAE 3000 et ISAE 3400 en Belgique

Pour rappel

Le Règlement délégué (UE) 2019/815 de la Commission du 17 décembre 2018 complétant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique (European Single Electronic Format (ESEF)) s'applique aux rapports financiers annuels pour les exercices commençant le 1er janvier 2020 ou après cette date. Les Etats membres ont reçu la possibilité de reporter l'application aux rapports sur les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021. La Belgique a décidé de faire usage de cette possibilité.

A la suite du Q&A du 29 mai 2019 et la communication du 6 novembre 2020 de la Commission européenne, il est apparu clairement que la conclusion assortie d'une assurance raisonnable, à émettre par le commissaire, concernant le reporting ESEF, devait être incluse dans son rapport (annuel) du commissaire.

Par conséquent, le Conseil a décidé d'étendre la modification de la norme complémentaire pour inclure les obligations en matière de reporting ESEF et, en même temps, de développer une norme spécifique ESEF, compte tenu de la spécificité et de la complexité de la mission.

1. Application anticipative

Le projet de norme ESEF et la norme complémentaire (version révisée 2021) soumis à la consultation publique prévoient une date d'entrée en vigueur pour les rapports sur les états financiers (consolidés) préparés sous forme de fichier électronique unique européen relatifs aux exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2022. Cette date tient compte de la procédure d'approbation d'un projet de norme. Les normes n'entreront en vigueur qu'après l'approbation tant du CSPE et que du ministre de l'Economie.

Toutefois, comme mentionné ci-dessus, les obligations ESEF sont déjà d'application aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021. Etant donné que, dans la hiérarchie des normes, une disposition légale ou réglementaire prévaut sur une norme professionnelle, le Conseil de l'IRE recommande d'utiliser de manière anticipative le projet de norme.

Pendant la période de transition, un addendum à la lettre de mission peut être utilisé.

2. Travaux et conclusion dans le cadre du reporting ESEF

Les travaux à effectuer par le commissaire sont décrits dans la norme ESEF. Ces travaux aboutissent à la formulation d'une conclusion à reprendre dans le rapport du commissaire, tel qu'annexé à la norme complémentaire (modèle de rapport). La norme complémentaire contient un chapitre spécifique spécifiant le contenu de la section ESEF à reprendre dans le rapport du commissaire (section III.19 de la norme complémentaire), ainsi que des modèles de section à reprendre dans le rapport du commissaire (annexe 2.5. de la norme complémentaire) selon les différents scénarios (annexe 2 de la norme ESEF).

Le commissaire doit formuler une conclusion, d'une part, sur la conformité de la présentation des états financiers en format XHTML, et, d'autre part, et uniquement dans le cas d'états financiers consolidés selon les normes IFRS, que le balisage (*tagging*) de ces états financiers numériques est conforme, dans tous ses aspects significatifs, aux exigences ESEF en vertu du règlement délégué susmentionné.

Toutefois, il est concevable que les états financiers établis conformément aux exigences ESEF ne soient pas disponibles en temps utile pour inclure la conclusion dans le rapport du commissaire. Dans ce cas, par analogie avec la norme ISA 720 (Révisée) relative aux autres informations, le commissaire doit recueillir de la direction une déclaration écrite que la version finale du ou des document(s) sera communiquée au commissaire lorsqu'elle sera disponible et avant sa publication par l'entité, afin que le commissaire puisse effectuer les travaux requis par la norme ESEF spécifique. Le commissaire doit signaler à l'organe d'administration toute anomalie significative éventuellement détectée afin qu'elle puisse être corrigée. Le commissaire doit alors établir, sur une base contractuelle, un rapport distinct d'assurance raisonnable conformément à la norme ISAE 3000 (Révisée) (voir *infra*, point 3). Si, à la suite de ses travaux, le commissaire constate une ou plusieurs anomalies significatives, il est tenu de signaler le problème à l'organe d'administration et de modifier, le cas échéant, la conclusion de son rapport distinct. Dans le cas d'une conclusion modifiée, le commissaire doit s'assurer que toutes les parties prenantes, dont les actionnaires, en soient informées. Lorsqu'il constate que l'émetteur n'a pas pris les mesures nécessaires à cette fin, et que le rapport distinct établi conformément à la norme ISAE 3000 (Révisée) reprenant sa conclusion modifiée n'a pas été rendu public, le commissaire doit émettre un nouveau rapport du commissaire (par. 39 de la norme ESEF et par. 111quinquies, 2^{ème} alinéa de la norme complémentaire (version révisée 2021) et le modèle de rapport 2.5. annexé à la norme complémentaire).

Pour les traductions libres des états financiers (consolidés) (c'est-à-dire les versions non officielles qui n'ont pas été déposées à la BNB) au format ESEF, le commissaire doit également vérifier si ceux-ci correspondent au format des états financiers (consolidés) sur lesquels le commissaire a effectué ses travaux. Le rapport du commissaire sur une traduction libre non officielle des états financiers consolidés qui n'ont pas été établis selon le format ESEF (qui n'est pas requis pour les versions non officielles) doit également inclure la section sur l'ESEF dans laquelle le commissaire doit se référer aux états financiers qui ont été effectivement établis selon le format ESEF et qui ont été audités.

La conclusion ne doit pas porter préjudice à l'opinion sur l'image fidèle des états financiers (consolidés) dans le cadre du contrôle légal. La conclusion sur l'ESEF (seconde partie du rapport de l'auditeur) doit faire référence à toute opinion modifiée sur l'image fidèle des comptes annuels (états financiers) (première partie).

3. Application de la norme ISAE 3000 dans le cadre de l'ESEF et application de la norme ISAE 3400

Lorsque les états financiers établis conformément aux obligations ESEF ne sont pas disponibles en temps utile pour que la conclusion soit incluse dans le rapport du commissaire (mission contractuelle), le commissaire doit établir un rapport distinct sur le reporting ESEF conformément à la norme ISAE 3000 (Révisée).

Il est donc proposé de rendre la norme ISAE 3000 (Révisée) applicable en Belgique et de soumettre à la consultation publique la norme élaborée à cet effet ainsi que le projet de norme ESEF et le projet révisant la norme complémentaire (version révisée 2021). Une traduction (FR+NL) de la norme ISAE 3000 (Révisée) est déjà disponible sur le site de l'IRE.

Le champ d'application de cette norme internationale en Belgique est limité aux missions pour lesquelles une norme spécifique impose l'application de la norme ISAE 3000 (Révisée), sans exclure son application contractuelle.

L'application officielle de la norme ISAE 3000 (Révisée) en Belgique sera également un avantage pour toute norme future telle que la norme CSRD ou NFRD.

Le Conseil de l'IRE a constaté que la loi prévoit de plus en plus de missions dans lesquelles le réviseur d'entreprises doit exprimer une opinion sur des informations financières prospectives. Par conséquent, avec la même portée, l'application de la norme ISAE 3400 est également prévue en Belgique. Une traduction (FR+NL) de la norme ISAE 3400 est déjà disponible sur le site de l'IRE.

4. Dépôt des états financiers à la BNB

Pour l'instant, il n'est pas clair s'il est possible de procéder à un dépôt à la BNB des états financiers établis selon le format ESEF (inline XBRL).

Dès lors, le projet de norme prévoit pour l'instant une option au cas où cela ne serait pas possible : le commissaire doit mentionner ce fait dans la section « ESEF » de son rapport du commissaire et faire référence à la (aux) version(s) des états financiers (consolidés) effectivement établie(s) conformément aux exigences ESEF.
