

Norme (Révisée en 2018) du 10 novembre 2009 relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit (normes ISA)

Conformément aux dispositions légales reprises dans l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953, ces normes, approuvées par le Conseil de l'IRE le 10 novembre 2009, ont fait l'objet d'une approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 15 décembre 2009 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 1^{er} avril 2010, organes du système belge de supervision publique en charge des aspects normatifs.

Un avis concernant l'approbation de ces normes a été publié au Moniteur belge du 16 avril 2010. Cet avis a fait l'objet d'un erratum publié au Moniteur belge du 28 avril 2010 (3^{ième} édition).

Cette norme sort ses effets le jour de la publication de l'avis au Moniteur belge.

*
* *

Conformément aux dispositions légales reprises dans l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016, la norme visant à modifier la norme de 2009, approuvée par le Conseil de l'IRE le 23 mars, le 21 juin et le 17 juillet 2018, a fait l'objet d'une approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 21 décembre 2018 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 26 février 2019.

Un avis concernant l'approbation de ces normes a été publié au Moniteur belge du 12 mars 2019.

Ces normes sortent leur effet le jour de la publication de l'avis au Moniteur belge.

Considérants initiaux

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Considérant qu'il s'impose de moderniser le cadre normatif d'exercice des missions révisorales ;

Considérant qu'il est d'intérêt général que les états financiers soient audités en Belgique – pays très ouvert aux échanges et aux investissements internationaux – conformément à des normes d'audit internationalement reconnues ;

Considérant le souci des autorités européennes d'harmoniser l'exercice de la profession de contrôleur légal des comptes et de continuer à augmenter la qualité du contrôle des états financiers, souci qui s'est notamment traduit par l'adoption de la directive du 17 mai 2006 ;

Considérant que les *International Standards on Auditing* (ISA) et les *International Standards on Review Engagement* (normes ISRE), telles qu'adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) à la date du 15 décembre 2008, répondent à ces exigences de constituer des normes d'audit internationalement reconnues et à jour; qu'elles sont d'ores et déjà obligatoires, avec ou sans adaptation nationale, dans de nombreux pays, y compris une majorité des Etats membres de l'Union européenne; qu'elles favorisent la qualité de l'information financière en

prévoyant l'application de procédures complémentaires d'audit ainsi qu'une meilleure documentation des travaux de l'auditeur ;

Considérant que les normes ISA sont d'ores et déjà appliquées pour l'audit de nombreuses entités, notamment des entités d'intérêt public ; qu'il est d'intérêt général de maintenir l'unicité de ce cadre normatif, au niveau de qualité le plus élevé possible ;

Considérant qu'en ce qui concerne à tout le moins l'audit des états financiers des entités d'intérêt public, l'urgence et l'intérêt général commandent de ne pas attendre que les normes ISA soient entièrement traduites en français et en néerlandais, ni que des propositions d'adaptation au contexte belge aient été définies sous forme normative ; que dans l'intervalle, les réviseurs d'entreprises pourront exercer leur jugement professionnel à cet égard ;

Considérant que les normes ISA prévoient que leur application concrète soit adaptée aux caractéristiques de chaque entité soumise à audit, notamment leur taille (PME), leur complexité ou leur nature (associations) ;

Considérant que le réviseur d'entreprises adapte, s'il y a lieu, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour prendre en compte notamment : le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité, le nombre restreint d'associés.

Considérant que le réviseur d'entreprises peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité et du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes ;

Considérant que le réviseur d'entreprises constitue un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée et à la complexité de la mission ;

Considérant que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a prévu un plan d'accompagnement de mise en œuvre des normes ISA, notamment en termes de formation dont le programme de l'IRE intègre les normes ISA depuis 2004, d'accès à des logiciels d'audit adaptés, pour lesquels l'IRE a contacté des développeurs actifs sur le marché en vue d'informer les réviseurs d'entreprises des outils disponibles, et de publication d'avis relatifs à l'application des normes ISA dans le contexte belge ;

Considérant qu'en ce qui concerne les dates d'entrée en vigueur fixées au point 4 de la présente norme, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises s'est rallié aux suggestions émises par divers représentants des utilisateurs des états financiers, et note que selon l'évaluation positive qui serait faite d'ici le 15 décembre 2011 des évolutions européennes et belges, lesdites dates pourront être avancées par le Ministre de l'Economie ;

Considérant que le réviseur d'entreprises peut également être amené à exercer des missions d'examen limité sur une situation financière intermédiaire, dans le cadre d'un contrôle légal des comptes, et qu'à ce titre les *International Standards on Review Engagement* (ISRE) permettent d'assurer la cohérence de la mission dans son ensemble ;

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté le 10 novembre 2009 la norme qui suit. Celle-ci a été approuvée le 15 décembre 2009 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 1^{er} avril 2010 par le Ministre de l'économie dans ses attributions. Cette norme a fait l'objet d'une publication au Moniteur belge du 16 avril 2010.

Considérants de 2019

Considérant ce qui suit :

- (1) *Dans le cadre de la procédure d'adoption du précédant « Projet de norme relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit nouvelle et révisées (normes ISA) en remplacement de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique », le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions a requis de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adapter le champ d'application des normes ISA au « contrôle des comptes tels que décrits à l'article 16/1 du Code des sociétés ».*
- (2) *La norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique a introduit les normes internationales d'audit clarifiées (Clarified International Standards on Auditing, normes ISA) et les normes internationales d'examen limité (International Standards on Review Engagements, norme ISRE), telles qu'adoptées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) à la date du 15 décembre 2008, pour le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières de toutes les entités relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014.*
- (3) *Depuis, l'IAASB a révisé certaines normes ISA et a adopté une nouvelle norme, à savoir la norme ISA 701. Ces normes sont actuellement en vigueur au niveau international. Suite à l'adoption de ces normes ISA (la nouvelle et les révisées), des modifications corrélatives ont également été apportées à d'autres normes ISA. L'ensemble des normes précitées est repris ci-après sous le vocable « normes ISA ».*
- (4) *Le Règlement européen 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission, et la transposition de la Directive 2014/56/EU du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (ci-après la « directive audit »), se réfèrent aux normes ISA adoptées par l'IAASB et ont habilité la Commission européenne à adopter, par voie d'actes délégués les normes ISA en ce qui concerne les pratiques d'audit, l'indépendance et les contrôles qualité internes des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit aux fins de l'application de ces normes au sein de l'Union européenne. Ces normes ISA visées par la réforme de l'audit et celles visées par la présente norme seront dès lors en concordance.*
- (5) *Dès lors, il est dans l'intérêt public d'adapter la norme d'application des normes ISA en Belgique, afin que ces modifications soient reflétées dans le cadre normatif belge. Afin d'identifier cette modification dans la version coordonnée de celle-ci, les termes de « Révisée en 2018 » sont ajoutés dans le titre.*
- (6) *La loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises et transposant la directive audit, a notamment repris la définition du « contrôle légal des comptes » de la directive audit, en insérant un nouvel article 16/1 dans le Code des sociétés. Dans le cadre de la directive audit, le terme « audit » vise le « contrôle légal des comptes », à savoir le « contrôle des états financiers » (art. 2, 1), de la directive. Le contrôle légal des comptes s'entend dès lors en Belgique également comme « contrôle des états financiers (audit) », tel que stipulé par les normes ISA. La présente norme a pour objet de rendre les normes ISA applicables en Belgique au contrôle légal des comptes tel que défini à l'article 16/1 du Code des sociétés.*

- (7) *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 applicable en Belgique ou qui s'assortit, pour les entités non spécifiquement visées par le Code des sociétés, de la publication du rapport visé aux articles 144 et 148 du Code des sociétés.*
- (8) *Il est de l'intérêt général de maintenir la cohérence et un niveau de qualité élevé du cadre normatif, en ce compris pour le contrôle légal d'entités non spécifiquement visées par le Code des sociétés, telles que les associations sans but lucratif, les fondations, les entités du secteur public et les entités avec conseil d'entreprise. Par ailleurs, les normes ISA peuvent toujours être appliquées de manière volontaire dans les cas non spécifiquement prévus par la présente norme. En ce qui concerne les missions légales réservées aux réviseurs d'entreprises, les normes ISA et, le cas échéant, la norme ISRE 2410 seront d'application, s'il n'existe pas de norme ou de recommandation particulière.*
- (9) *Dans l'attente d'une éventuelle décision de la Commission européenne en matière d'application des ISA, il appartient à chaque Etat membre d'adopter ses propres textes légaux, réglementaires et normatifs visant à réglementer l'utilisation de normes traitant de la méthodologie de l'audit. Dans ce contexte, il est indispensable de maintenir un corps de normes d'audit cohérent quel que soit le contrôle légal des comptes effectué, quitte, le cas échéant, à prévoir des exigences supplémentaires qui s'appliquent aux seules entités d'intérêt public.*
- (10) *L'IRE a mis les traductions de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées à la disposition des réviseurs entreprises sur son site internet. Ces traductions ont été faites en collaboration avec la CNCC (Compagnie nationale des Commissaires aux comptes), le CSOEC (Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables) et la NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants). Etant donné que les traductions des normes internationales sont indispensables pour leur application en Belgique, le Conseil de l'IRE s'engage à continuer d'assurer les traductions en français et en néerlandais des normes ISA et ISRE ainsi que leurs mises à jour éventuelles et de les mettre à disposition sur le site internet de l'IRE.*
- (11) *Tant la réforme européenne de l'audit que les normes ISA prévoient que l'application concrète des normes ISA soit proportionnelle aux caractéristiques de chaque entité soumise à un audit, notamment : la taille (PME), la complexité et la nature de l'entité (p.ex. : associations). Ce principe de proportionnalité des normes ISA (« scalability ») est donc essentiel.*
- (12) *La « 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 », approuvée par le Conseil de l'IRE en date du 29 mars 2013, telle que modifiée par décision du Conseil du 26 août et 1er décembre 2016, sera adaptée aux exigences résultant de la réforme européenne de l'audit et aux normes ISA (nouvelle et révisées).*
- (13) *L'IRE continuera, conformément à l'article 31, § 7, de la loi du 7 décembre 2016, à développer la doctrine relative à l'application des normes ISA (nouvelle et révisées) dans le contexte belge.*
- (14) *Le réviseur d'entreprises peut également exécuter une mission d'examen limité sur des informations financières historiques intermédiaires, dans le cadre d'un contrôle légal des comptes annuels. A cet égard, la norme International Standard on Review Engagement (ISRE) 2410 révisée permet de maintenir la cohésion de la mission dans son intégralité.*

Norme (Révisée en 2018) du 10 novembre 2009 relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit (normes ISA)

Champ d'application

§ 1^{er}. Le contrôle des états financiers (audit) qui est confié au réviseur d'entreprises en vertu de l'article 16/1 du Code des sociétés doit être effectué conformément aux *International Standards on Auditing* (normes ISA), telles que publiées en versions française et néerlandaise sur le site internet de l'IRE, dont l'application en Belgique a été approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie et pour lesquelles un avis a été publié au Moniteur belge.

§ 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 applicable en Belgique ou qui s'assortit, pour les entités non spécifiquement visées par le Code des sociétés, de la publication du rapport visé aux articles 144 et 148 du Code des sociétés, pour autant qu'il n'existe aucune norme ou recommandation particulière pour l'exécution de cette mission.

§ 3. L'examen limité d'informations financières historiques intermédiaires effectué par un réviseur d'entreprises doit être effectué conformément à la norme *International Standard on Review Engagements* (norme ISRE) 2410, telles que publiées en versions française et néerlandaise sur le site internet de l'IRE, dont l'application en Belgique a été approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie et pour lesquelles un avis a été publié au Moniteur belge.

§ 4. La présente norme vise en particulier les normes ISA et les normes ISRE suivantes :

A. *La nouvelle norme ISA 701 et les normes ISA révisées (« normes ISA (nouvelle et révisées) »), traduites dans la langue néerlandaise et française par l'IRE, adoptées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) et applicables aux exercices clôturés à compter du 15 décembre 2016 :*

- ISA 260 (Révisée) Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
- ISA 315 (Révisée) Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement
- ISA 570 (Révisée) Continuité de l'exploitation
- ISA 610 Utilisation des travaux des auditeurs internes

- (Révisée en 2013)
- ISA 700 Fondement de l’opinion et rapport d’audit sur des états financiers (Révisée)
- ISA 701 Communication des points clés de l’audit dans le rapport de l’auditeur indépendant (Nouvelle)
- ISA 705 Modifications apportées à l’opinion formulée dans le rapport de l’auditeur indépendant (Révisée)
- ISA 706 Paragraphes d’observation et paragraphes relatif à d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant (Révisée)
- ISA 720 Les obligations de l’auditeur au regard des autres informations. (Révisée)

B. Les normes ISA d’application en Belgique pour le contrôle de toutes les entités relatif aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014 et leurs adaptations pour les mettre en conformité avec les normes ISA (nouvelle et révisées) susmentionnées, adoptées par l’IAASB et applicables au niveau international aux exercices clôturés à compter du 15 décembre 2016 :

- ISA 200 Objectifs généraux de l’auditeur indépendant et conduite d’un audit selon les Normes Internationales d’Audit
- ISA 210 Accord sur les termes des missions d’audit
- ISA 220 Contrôle qualité d’un audit d’états financiers
- ISA 230 Documentation d’audit
- ISA 240 Les obligations de l’auditeur en matière de fraude lors d’un audit d’états financiers
- ISA 265 Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d’entreprise et à la direction
- ISA 300 Planification d’un audit d’états financiers
- ISA 320 Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d’un audit
- ISA 330 Réponses de l’auditeur aux risques évalués
- ISA 402 Facteurs à considérer pour l’audit d’une entité faisant appel à une société de service
- ISA 450 Evaluation des anomalies relevées au cours de l’audit
- ISA 500 Eléments probants
- ISA 505 Confirmations externes
- ISA 510 Missions d’audit initiales – Soldes d’ouverture
- ISA 520 Procédures analytiques
- ISA 540 Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant
- ISA 560 Evénements postérieurs à la date de clôture
- ISA 580 Déclarations écrites
- ISA 600 Aspects particuliers – Audit d’états financiers d’un groupe (y compris l’utilisation des travaux des auditeurs des composants)
- ISA 710 Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers

comparatifs

C. *Les normes ISA et ISRE d'application en Belgique pour le contrôle de toutes les entités relatif aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014 et non couvertes par la catégorie A ou B, adoptées par l'IAASB à la date du 15 décembre 2008 et applicables au niveau international aux exercices ouverts à compter du 15 décembre 2009 ; »*

- ISA 250 Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers
- ISA 501 Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques
- ISA 530 Sondages en audit
- ISA 550 Parties liées
- ISA 620 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur
- ISA 800 Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique
- ISA 805 Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier
- ISA 810 Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés
- ISRE 2410 Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité

§ 5. Dans le contexte des normes ISA, le terme « entités cotées » vise les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, au sens de l'article 4 du Code des sociétés, ainsi que les sociétés cotées sur un marché non réglementé et les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE).

§ 6. Pour satisfaire aux exigences de l'article 10, alinéa 2, c) du Règlement européen 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission, les réviseurs d'entreprises appliqueront la norme ISA 701 à l'audit des entités d'intérêt public telles que définies par la législation belge transposant ledit Règlement européen.

§ 7. Les normes et recommandations suivantes sont abrogées :

a) les normes de révision suivantes :

- Normes générales de révision (à l'exception des missions qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes ISA) ;
- Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés ;
- Normes « Déclarations de la direction ».

b) les recommandations de révision suivantes :

- Recommandation « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises » ;
- Recommandation « Programme de contrôle » ;
- Recommandation « Les documents de travail du réviseur d'entreprises » ;
- Recommandation « Contrôle de qualité des travaux de révision » ;
- Recommandation « Le risque de révision » ;
- Recommandation « Effets du contrôle interne sur les travaux de révision » ;
- Recommandation « Révision dans un environnement automatisé » ;
- Recommandation « Objectifs du contrôle des comptes annuels » ;
- Recommandation « Fraudes et actes illégaux » ;
- Recommandation « Révision d'une société en difficulté » ;
- Recommandation « Eléments probants externes » ;
- Recommandation « Utilisation du travail d'un autre réviseur » ;
- Recommandation « Utilisation du travail d'un service d'audit interne » ;
- Recommandation « Utilisation des travaux d'un expert » ;
- Recommandation « Contrôle de l'inventaire physique des stocks » ;
- Recommandation « Examen analytique » ;
- Recommandation « Les sondages dans la révision » ;
- Recommandation « Contrôle des estimations comptables » ;
- Recommandation « Contrôle des informations figurant dans l'annexe » ;
- Recommandation « La mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire ».

§ 8. Sans préjudice des paragraphes 1 à 3 de la présente norme, dans la mesure où l'application dans le contexte belge des normes ISA ou ISRE ou de leurs mises à jour éventuelles ne fait pas l'objet d'une norme belge, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette application. ».

Date d'entrée en vigueur

§ 9. La présente norme entrera en vigueur pour le contrôle des états financiers (audit) visé aux paragraphes 1 et 2 de la présente norme ainsi que pour les missions d'examen limité des informations financières historiques relatifs aux exercices clôturés à partir du 10^{ème} jour qui suit la publication de l'avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions au Moniteur Belge.