

Norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit (normes ISA)

Version coordonnée 17 novembre 2023

LE CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES,

Vu l'article 31, § 1 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises;

Vu le projet de norme de l'IRE soumis à une consultation publique qui a eu lieu du 21 décembre 2017 au 25 janvier 2018 ;

Vu les réactions reçues à cette consultation publique ;

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 en Belgique des normes ISA 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 ». Entretemps, l'IAASB a également révisé la norme ISRE 2400.*

- (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 en Belgique des normes ISA, 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 à, 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 normes 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.*

A ADOPTE DANS EN SA SEANCE DU 21 JUIN 2018 LA NORME SUIVANTE.

Approbation de la présente norme

Cette norme a été approuvée le 26 juillet 2018 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 26 février 2019 par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions publié au Moniteur belge du 12 mars 2019 (p. 25929).

Cette norme a été modifiée par la Norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, par la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique et par la norme relative à l'application des normes internationales d'audit (normes ISA) 250 (Révisée), 315 (Révisée 2019) et 540 (Révisée) en Belgique.

Champ d'application

- §1. 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] [abrogée pour les exercices ouverts à partir du 15 décembre 2023]
 - ISA 570 (Révisée) Continuité de l'exploitation
 - ISA 610 (Révisée en 2013) Utilisation des travaux des auditeurs internes
 - ISA 700 (Révisée) Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers
 - ISA 701 (Nouvelle) Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant
 - ISA 705 (Révisée) Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant
 - ISA 706 (Révisée) Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant
 - ISA 720 (Révisée) Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations

B. Les normes ISA d'application en Belgique pour le contrôle de toutes les entités relatifs 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 lors de la 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 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] [abrogée pour les exercices ouverts à partir du 15 décembre 2023]
- ISA 560 Evénements postérieurs à la clôture
- ISA 580 Déclarations écrites
- ISA 600 Aspects particuliers - Audits 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 relatifs 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] [abrogée pour les exercices ouverts à partir du 15 décembre 2023]
- 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

D. Les normes ISA 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 ouverts à partir du 15 décembre 2023 :

- ISA 250 (Révisée) Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers (applicable au niveau international pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2017) ;
- ISA 540 (Révisée) Audit des estimations comptables et des informations à fournir les concernant (applicable au niveau international pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019) ;
- ISA 315 (Révisée 2019) Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

(applicable au niveau international pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2021).

§5. Dans le contexte des normes ISA, le terme « entités cotées » [en Belgique] vise [les entités d'intérêt public telles que définies par l'article 1 :12, 1° et 2° du Code des sociétés et des associations, ainsi que] les sociétés dont les [titres] sont admis aux négociations [...] 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;
- 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.