Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
Koninklijk Instituut - Institut royal

COMMUNICATION AUX REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant	Notre référence	Votre référence	Date
sg@ibr-ire.be	LV-NH		Le 20 février 2009

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Rappel de quelques aspects de la mission du commissaire auprès d'une association ou fondation

1. Introduction

La présente communication a pour but d'attirer votre attention sur différents aspects de l'exercice de la fonction de commissaire dans les associations ou fondations, tel que prévu par la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

L'objectif est de rappeler la législation et la réglementation existantes, notamment en matière de nomination, d'indépendance et de publication des émoluments du commissaire mais également les particularités du rapport de commissaire et de la lettre d'affirmation.

2. Associations et fondations tenues de nommer un commissaire

Les associations répondant aux critères décrits ci-dessous sont tenues de nommer un commissaire. Ces critères sont différents de ceux des sociétés (article 15 du Code des sociétés), non seulement dans les chiffres composant les seuils, mais aussi par le fait que l'appréciation ne se fait jamais sur base consolidée.

Rue d'Arenbergstraat 13
Brussel B-1000 Bruxelles
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque: 000-0039236-48

Créé par la loi du 22 juillet 1953
Opgericht bij wet van 22 juli 1953

./..

En vertu des articles 17, § 5, 37, § 5, et 53, § 5, de la loi du 27 juin 1921, les associations et fondations sont tenues de confier à un ou plusieurs commissaires le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels lorsque :

a) le nombre moyen annuel de travailleurs occupés, inscrits au registre du personnel dépasse 100 ;

ou

b) au moins deux des trois critères suivants sont remplis :

- 50 travailleurs en moyenne annuelle, temps-plein, inscrits au registre du personnel ;
- 6 250 000 euros de total des recettes[1] (hors recettes exceptionnelles et hors TVA) ;
- 3 125 000 euros de total de bilan.

Il convient de préciser que le calcul de ces critères se fait en tenant compte du personnel sous contrat avec l'association ou la fondation, même si les rémunérations sont prises en charge par une autorité subsidiante.

En outre, il existe des réglementations particulières qui imposent aux associations de nommer un réviseur, voire un commissaire, quelle que soit leur taille.

3. Associations et fondations non tenues de nommer un commissaire

La loi n'empêche pas les associations ou fondations ne répondant pas aux critères de désigner un commissaire. Dans ce cas, les dispositions relatives aux commissaires seront d'application.

En effet, en vertu des articles 17, § 7, 37, § 7, et 53, § 6, de la loi du 27 juin 1921, les associations ou fondations ayant nommé (volontairement ou non) un commissaire, se voient appliquer certaines dispositions du Code des sociétés relatives au contrôle des comptes annuels.

4. La nomination, démission et révocation du commissaire

Les commissaires sont nommés (volontairement ou non) par l'assemblée générale de l'ASBL, le conseil d'administration de la fondation ou l'organe général de direction de l'AISBL pour un terme de trois ans renouvelable et parmi les personnes physiques ou les cabinets de révision inscrits dans le registre public de l'Institut des réviseurs d'entreprises, sous peine de nullité de la nomination prononcée par le Tribunal de première instance.

./..

[1] Le terme « recettes » doit, selon le Conseil de l'IRE, être interprété dans le sens de « produits ».

Différents articles du Code des sociétés relatifs à la nomination des commissaires sont applicables aux associations. C'est ainsi que le commissaire ne peut, sauf motifs personnels graves, démissionner, en cours de mandat, que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait un rapport écrit décrivant les raisons de sa démission. De même, le commissaire ne peut être révoqué, en cours de mandat, que lors d'une assemblée générale et pour juste motif. Et suite à la loi du 17 décembre 2008 modifiant l'article 135 du Code des sociétés, l'association contrôlée et le commissaire doivent informer le Conseil supérieur des Professions économiques de la révocation ou de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposer les motifs de manière appropriée.

5. L'indépendance du commissaire

Les règles relatives à l'indépendance du commissaire prévues à l'article 133 du Code des sociétés sont applicables à la mission du commissaire auprès des associations et fondations.

En outre, les normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire s'appliquent également à la mission du commissaire auprès des associations ou fondations.

6. Les émoluments du commissaire

Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'IRE.

L'IRE (circulaire C.015/05 du 1er février 2005) a attiré l'attention des membres sur l'importance de l'article 134 du Code des sociétés dans le secteur non-marchand.

Cette disposition prévoit que les honoraires fixés pour la durée du mandat du commissaire doivent être suffisants afin de pouvoir effectuer le contrôle conformément aux normes et recommandations de l'IRE. Ceci s'impose aussi pour les associations et fondations, et la Commission de surveillance a élaboré un plan de travail afin de vérifier la qualité des prestations des réviseurs d'entreprises dans les ASBL dont les honoraires sont anormalement bas.

Les honoraires ne peuvent en aucun cas être diminués pour des raisons philanthropiques ou autres par le commissaire.

./..

Les honoraires du commissaire et les autres honoraires visés à l'article 134 du Code des sociétés sont à mentionner dans l'annexe aux comptes annuels (sous forme de texte libre dans le schéma abrégé). Dans le cas d'une association assujettie exemptée à la TVA (c'est-à-dire qui ne récupère pas la TVA), le montant à mentionner est le montant TVA comprise, ce qui sera éventuellement mentionné, pour clarifier les choses vis-à-vis des tiers, dans les règles d'évaluation.

7. Le rapport du commissaire sur les comptes annuels des associations ou fondations

7.1. Cadre légal et réglementaire

Conformément à la loi du 27 juin 1921, le commissaire est tenu de rédiger un rapport conforme à l'article 144 du Code des sociétés, à l'exception des 6° (rapport de gestion) et 7° (répartition des bénéfices), et aux Normes générales de révision[2].

Le rapport mentionnera de manière explicite le référentiel comptable applicable (généralement l'arrêté royal du 19 décembre 2003).

Le commissaire doit être particulièrement attentif à ce que son rapport ne comporte pas de référence inadéquate au Code des sociétés ou à la terminologie spécifique aux sociétés.

Un exemple de rapport de commissaire sur les comptes annuels des associations est disponible sur l'extranet de l'IRE (en format Word) www.ibr-ire.be, rubrique « Documentation », sous-rubrique « Brochures : Le rapport du commissaire établi conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés», pp. 214-215.

7.2. Rapport de gestion et limitation de responsabilité

Dans les cas où l'organe de gestion présenterait un rapport de gestion, le commissaire doit préciser de manière explicite, en partie 2 de son rapport, qu'il ne se prononce pas sur ce rapport de gestion. Ce contrôle a en effet été explicitement exclu de la mission légale du commissaire dans les associations et fondations.

./..

[2] L'article 17, § 7, de la loi du 27 juin 1921 parle de l'article 144, alinéa 1, 4° et 5° du Code des sociétés, en se référant à l'état de la législation en 2004. Il faut actuellement lire article 144, alinéa 1, 6° et 7°.

Il en résulte qu'en cas de contrôle d'un éventuel rapport de gestion, la limitation de responsabilité professionnelle ne s'applique pas automatiquement. Une limitation de responsabilité contractuelle devra donc être en principe recherchée en veillant à faire accepter par le client une lettre de mission et/ou un cadre contractuel général en ce sens (voir circulaires D.015/06 du 13 juillet 2006 et D.16/06 du 20 décembre 2006 concernant la limitation et l'assurance de la responsabilité civile professionnelle (version coordonnée) dans IRE, *Rapp. annuel* 2006, p. 382, point 2.5.).

7.3. Réserve ou rapport de carence si les informations transmises ne sont pas complètes

Le commissaire ne peut faire rapport que sur les comptes annuels au sens des arrêtés royaux du 26 juin 2003 et du 19 décembre 2003 ou de réglementations équivalentes, comprenant donc non seulement le bilan et le compte de résultats, mais aussi l'annexe. A défaut de recevoir une information complète, le réviseur doit émettre une réserve, une attestation négative ou un rapport de carence.

A défaut de présentation des annexes au commissaire, le commissaire émettra généralement une réserve en partie 1 et indiquera la disposition légale qui n'a pas été respectée en partie 2. Si le défaut de présentation des annexes a un impact concret fondamental sur les comptes annuels (par exemple si les annexes auraient dû contenir des informations sur un litige capital), le commissaire émettra un refus au lieu d'une réserve.

7.4. Dépôt obligatoire du rapport du commissaire

En ce qui concerne le dépôt du rapport du commissaire, il convient de rappeler que ce dépôt (au greffe ou à la BNB selon le cas) est obligatoire dans tous les cas.

Le Conseil de l'Institut regrette qu'en ce qui concerne le dépôt au greffe des comptes annuels des **petites** associations, des fondations d'utilité publique et des AISBL, la loi ne prévoit pas l'obligation d'un dépôt dans le délai usuel des trente jours après leur approbation (tout en prévoyant une dissolution judiciaire pour le non-dépôt pendant trois exercices consécutifs). L'absence de dépôt régulier des comptes annuels par ces entités ne peut donc pas en principe être considérée comme une infraction à la loi du 27 juin 1921 mais sera néanmoins utilement mentionnée en partie 2 du rapport du commissaire.

./..

Si le réviseur d'entreprises a établi plusieurs rapports, l'un en tant que commissaire en vertu de la loi du 27 juin 1921 et l'autre en vertu d'une législation particulière, c'est celui du commissaire établi en vertu de la loi du 27 juin 1921 qui doit être déposé et aucun autre. Si un autre rapport (et d'autres comptes annuels) sont néanmoins, et en outre, déposés, il convient de veiller à ce que ce dépôt additionnel ne créé aucune confusion avec le rapport (et les comptes annuels) établis en vertu de la loi du 27 juin 1921 et de ses arrêtés d'exécution.

8. L'équivalence des réglementations

En janvier 2007, la Commission des normes comptables (CNC) a publié des recommandations relatives à l'équivalence des dispositions en matière de comptabilité et de comptes annuels imposées par des réglementations sectorielles applicables à des ASBL, AISBL et fondations. Le texte figure sur le site internet de la Commission de Normes Comptables (http://www.cnc-cbn.be).

Dans le cadre de la mission de contrôle d'une ASBL, AISBL ou fondation, il appartient au commissaire de vérifier que la décision de l'organe de gestion de considérer, le cas échéant, la réglementation sectorielle applicable comme équivalente au droit comptable commun des associations, s'appuie sur une analyse raisonnable, particulièrement au regard des recommandations de la CNC.

A cet égard, et en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux grandes ASBL, nous tenons à souligner l'importance du critère suivant contenu dans les recommandations: « *L'absence de possibilité de porter à l'actif des frais de restructuration ou la fixation d'un taux d'amortissement ne devraient pas a priori constituer d'obstacle à l'équivalence. Par contre, la possibilité de procéder à la réévaluation d'immobilisations incorporelles, l'interdiction d'amortir des immobilisations corporelles devraient, de l'avis de la Commission, conduire à ne pas reconnaître l'équivalence.* »

Selon le Conseil de l'IRE, ceci implique, par exemple qu'une réglementation sectorielle qui interdirait de comptabiliser des amortissements pourtant économiquement justifiés, ou qui obligerait à les reporter à l'exercice suivant, ne saurait être considérée comme équivalente. Il en va de même de réglementations qui omettraient certaines données importantes dans l'annexe, qui comporteraient des classifications inconciliables avec la réglementation de droit commun, etc. En outre, il convient d'observer qu'il n'appartient ni à l'organe de gestion ni au commissaire de corriger ou compléter une réglementation sectorielle pour la rendre équivalente.

Le Conseil de l'IRE rappelle que l'image fidèle que le commissaire est appelé à certifier est celle qui doit résulter du référentiel comptable rendu applicable par la loi. Dans le cas des grandes ASBL, AISBL et fondations, ce référentiel doit être l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines ASBL, AISBL et fondations, ou une réglementation sectorielle équivalente. Si le commissaire constate que l'organe de gestion applique un référentiel qui ne répond pas à cette exigence, et que cela entraîne des distorsions substantielles par rapport à l'image fidèle qui aurait résulté de l'application du référentiel comptable prévu par la loi, le commissaire est tenu non seulement de le relever dans la seconde partie de son rapport, mais également, à tout le moins, de formuler une réserve en première partie. Si par contre la distorsion est, dans les circonstances particulières de l'espèce, purement formelle, le commissaire pourra se contenter d'une mention dans la seconde partie de son rapport[3]. Tel sera par exemple le cas si le référentiel comptable erronément retenu entraîne exclusivement l'altération de l'évaluation d'une rubrique du bilan dont l'importance relative est marginale.

9. La lettre d'affirmation adaptée aux associations et fondations

Le paragraphe 2.5 des Normes générales de révision prévoit l'obligation pour le commissaire de requérir de l'organe de gestion de l'association ou la fondation, une lettre d'affirmation.

Le contenu de la lettre d'affirmation est décrit au paragraphe 1.1. de la norme « Les déclarations de la direction ». Ce paragraphe prévoit que la lettre d'affirmation doit en principe reprendre 21 déclarations requises relatives à divers aspects de la comptabilité, de dispositions législatives, entre autres.

Toutefois, dans la mesure où, objectivement, certaines déclarations requises ne seraient pas d'application, celles-ci ne seront pas reprises dans la lettre d'affirmation. Il en va ainsi pour les associations ou fondations, de la déclaration relative au rapport de gestion.

Il est rappelé qu'un exemple de lettre d'affirmation adaptée aux associations et fondations, est disponible (en format Word) sur le site internet du Centre d'information du révisorat d'entreprises (ICCI), www.icci.be.

./..

[3] Le texte repris en seconde partie du rapport pourrait être rédigé comme suit : « *L'organe de gestion applique comme référentiel comptable* [l'arrêté royal du...] *alors que celui-ci ne peut être considéré équivalent à l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines ASBL, AISBL et fondations. Pour le reste, sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.*»

10. Associations et fondations en difficulté

A l'image de ce qui est déjà prévu pour les sociétés (article 138 du Code des sociétés), le Conseil de l'IRE a proposé au Ministre de la Justice d'instaurer une procédure d'alerte du conseil d'administration et, le cas échéant, du président du tribunal, par des commissaires nommés dans les associations lorsqu'ils constatent, au cours de leur contrôle, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité des associations.

Le Conseil de l'IRE ne voit en effet pas ce qui, dans la mission légale du commissaire, serait à ce point différent dans les associations par rapport aux sociétés, et qui pourrait justifier d'exclure dans le cas des associations en difficulté la procédure d'alerte. Il n'existe aucune raison de prévoir un traitement différencié pour les associations.

Dans l'attente de cette modification législative, il est conseillé au commissaire exerçant son contrôle dans une association connaissant des difficultés financières d'interpeller le conseil d'administration en vue qu'il délibère de solutions favorisant le redressement de la situation.

En tout état de cause, le commissaire n'oubliera pas que les difficultés rencontrées par l'association peuvent impliquer la nécessité de modifier certaines règles d'évaluation et/ou d'adapter le rapport du commissaire.

11. Problèmes d'application du droit comptable

Certaines questions relatives à l'application de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 sont périodiquement soulevées. Sans préjudice aux avis qui seraient donnés par la Commission des normes comptables, le Conseil croit pouvoir rappeler les solutions suivantes.

11.1. Associations soumises à l'impôt des sociétés

Ces associations pourraient compléter leur plan comptable et le cas échéant, remplacer le schéma normalisé (modèle édité par la BNB) par un schéma adapté, qui sera déposé en tant que schéma non normalisé avec la page de garde spécifique. Si les éléments découlant de l'assujettissement à l'impôt des sociétés ne l'empêchent pas (en raison de l'importance d'éventuelles réserves immunisées, impôts différés ou d'autres latences fiscales, par exemple), il paraît également acceptable d'utiliser le schéma normalisé, avec enregistrement de l'éventuel impôt des sociétés parmi les autres charges d'exploitation et mention appropriée dans les règles d'évaluation.

8/7

11.2. Rémunérations prises en charge par un tiers

Sauf si le référentiel comptable applicable permet d'y déroger (et sous réserve des conséquences éventuelles en matière de non-équivalence de ce référentiel : voir point 8), les rémunérations du personnel employé par une association ou une fondation, mais dont le coût serait pris en charge par une autorité publique (« subventions-traitements ») doivent être reprises au compte de résultats (en produits et en charges).

L'annexe 4.9 des comptes annuels doit être complétée avec l'ensemble des rémunérations, y compris celles prises en charge par cette autorité publique.

Si du fait d'un manque d'information en provenance de cette autorité publique, il n'est guère possible de remplir de manière exhaustive l'une ou l'autre annexe (notamment certaines rubriques du bilan social), on reprendra au moins les informations relatives au personnel directement payé par l'ASBL, mais les règles d'évaluation mentionneront de manière explicite cet état de fait.

11.3. Classification des immeubles faisant l'objet de restrictions quant à leur usage et leur cession

Les biens immeubles constituant des immobilisations corporelles sont à distinguer entre biens appartenant à l'association en pleine propriété et autres biens. Dans la mesure où un organisme subsidiant impose des restrictions à l'usage et à la cession d'un immeuble de l'association, on reprendra celui-ci plutôt parmi les « autres » terrains et constructions, avec de préférence mention spéciale de cette classification en annexe.

11.4. Classification des subsides

Dans l'attente d'une modification du plan comptable, le Conseil de l'IRE recommande de reprendre les divers subsides de fonctionnement (subventions-traitements y comprises) sous des comptes à créer avec des indices 737 à 739, et non pas sous le numéro 736. En effet le compte 736 ne concerne que les subsides en capitaux et en intérêts.

Certes, l'annexe c.4.9 des comptes annuels ne reprend que les comptes 730 à 736, et le total des comptes 73 ne correspondra donc logiquement pas au total des montants repris dans l'annexe. Cependant, les contrôles arithmétiques et logiques de la Banque nationale tiennent compte de cela et tolèrent cet écart.

12. Le budget dans les associations et fondations

12.1. Discussions au sein de la commission « non-marchand » de l'Institut

La commission « non-marchand » de l'IRE a débattu de diverses questions relatives au budget dans les associations et les fondations.

De son point de vue, le premier paragraphe de l'article 17 de la loi du 27 juin 1921 (ainsi que des articles 37 et 53) n'est pas clair, tant dans sa version française que dans sa version néerlandaise. Cette disposition prévoit :

«Chaque année et au plus tard six mois après la date de clôture de l'exercice social, le conseil d'administration soumet à l'assemblée générale, pour approbation, les comptes annuels de l'exercice social écoulé établis conformément au présent article, ainsi que le budget de l'exercice suivant».

«Ieder jaar en ten laatste binnen zes maanden na afsluitingsdatum van het boekjaar, legt de raad van bestuur de jaarrekening van het voorbije boekjaar, opgemaakt overeenkomstig dit artikel, alsook de begroting van het volgende boekjaar, ter goedkeuring voor aan de algemene vergadering».

Selon la commission, il est difficile de comprendre si ce texte légal entend par «exercice suivant» l'exercice de l'année en cours (qui suit l'année sur laquelle portent les comptes) ou de l'année ultérieure (qui suit l'année pendant laquelle les comptes sont présentés).

Nonobstant cette ambigüité sur le plan de l'interprétation en droit, la commission est d'avis que l'on entend par *«exercice suivant»*, l'année ultérieure et non l'année en cours. En effet, d'un point de vue économique et de bonne gestion, la présentation des comptes (pour une entité clôturant ses comptes au 31 décembre) pouvant se faire jusqu'à la fin juin, cela n'aurait pas de sens de voter un budget pour une année déjà à moitié consommée. En conséquence, la commission est d'avis que lors de l'année «n», il convient normalement de voter le budget de l'année «n+1». Les dirigeants des associations et fondations qui ne croient pas possible d'arrêter au printemps de l'année «n» le budget de l'année « n+1 », pourront le cas échéant adopter des solutions qui respectent le but de la loi, comme soumettre un premier projet sommaire au printemps, et l'affiner lors d'une assemblée générale spéciale à l'automne de l'année «n». Par ailleurs, l'approbation des comptes de l'année « n-1 » et du budget de l'année «n» en janvier ou février de l'année «n» pourra être considéré comme moins déraisonnable que ce même processus tenu en mai ou en juin de l'année «n».

Si, dans le courant de l'année dont le budget a déjà été arrêté, il apparaît à l'organe de gestion que le budget ne peut pas être raisonnablement exécuté et qu'il est nécessaire de le modifier substantiellement, la commission « non-marchand » est d'avis que l'organe de gestion jugera généralement utile de convoquer une assemblée générale pour procéder à cette modification. Cette assemblée générale ne doit cependant être convoquée que si le budget doit être sensiblement modifié, par exemple si l'on veut changer de perspective, faire quelque chose de vraiment différent de ce qui avait été proposé et accepté à l'assemblée générale précédente.

12.2. Positions du Conseil

Concernant la question de l'exercice sur lequel le budget à présenter doit porter, le Conseil constate que la position de la commission « non-marchand » s'appuie davantage sur des considérations de bonne gestion que sur une interprétation incontournable en droit. En conséquence, si cette position n'est pas suivie par l'entité contrôlée, le Conseil estime que le commissaire ne doit pas le dénoncer en partie 2 de son rapport. Le rôle du réviseur d'entreprises ne consiste pas à dénoncer les infractions à une interprétation d'un texte légal ambigu. Il en va de même de la question d'une révision éventuelle du budget déjà adopté.

En ce qui concerne le contenu du budget, celui-ci relève essentiellement de choix de gestion, et le réviseur ne peut pas s'immiscer dans la gestion de l'association. Il ne peut que conseiller, avec toute la prudence que requiert la sauvegarde de son indépendance.

Mais dans le cadre de son devoir de conseil, le réviseur a l'obligation de réagir à l'assemblée générale lorsqu'il est mis en présence d'erreurs manifestes. Le réviseur d'entreprises est un spécialiste financier et à ce titre, les membres de l'association peuvent légitimement attendre qu'il ne laisse pas passer des erreurs manifestes, sans réagir.

Par ailleurs, la loi ne prévoit ni que le projet de budget soit soumis au réviseur d'entreprises, ni qu'il soit envoyé à l'avance aux membres (sauf disposition statutaire à ce propos). Dès lors, le réviseur ne devra pas dénoncer l'absence de (projet de) budget en partie 2 de son rapport, sauf circonstances particulières (dispositions statutaires, ordre du jour ne comportant pas le point, absence de budget pour l'année antérieure).

Nous vous prions d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de notre haute considération.

Michel DE WOLF
Président de la Commission non-marchand

Pierre P. BERGER
Président