



AUDIT DES COMPTES ANNUELS D'UNE ENTITE ISSUE DU MILIEU ASSOCIATIF ET PUBLIC  
TELLES QUE LES ASSOCIATIONS, FONDATIONS OU AUTRES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Index

1. OBJET	2
2. Limitations	2
3. CONTEXTE de ce FAQ	2
4. Questions / Réponses	4
4.1 <i>Quels principes d'établissement et de présentation des comptes annuels sont admis pour l'établissement des comptes annuels des structures ou entités issues du milieu associatif et public ?..</i>	4
4.2 <i>Dans quelle mesure les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels tels que définis dans la loi modifiée du 19 décembre 2002 peuvent-ils être adaptés tout en restant dans le cadre d'un référentiel comptable à usage général ? .....</i>	6
4.3 <i>Les ASBL et Fondations peuvent-elles tenir une comptabilité de caisse ? .....</i>	7
4.4 <i>Quelles incidences les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels retenus par l'entité ont-ils sur l'opinion d'audit ? .....</i>	7
4.5 <i>Quels éléments constituent les « comptes annuels » pour les structures ou entités issues du milieu associatif ou public ? .....</i>	7
4.6 <i>Quelles diligences le RE/REA doit effectuer sur le rapport de gestion ou sur le rapport d'activité ?</i>	8
ANNEXE	9



## FAQ2018-03 FOIRE AUX QUESTIONS (adoptée lors du Conseil du 15 mars 2018)

### 1. OBJET

La présente « Foire aux Questions » (FAQ) a pour objet d'apporter des informations complémentaires sur des aspects pratiques que rencontrent les réviseurs d'entreprises et les réviseurs d'entreprises agréés dans l'exécution de leurs travaux d'audit des comptes annuels de structures ou entités issues du milieu associatif ou public qu'elles soient ou non créées par une loi spécifique.

### 2. Limitations

Les réponses données dans ce document résument les positions que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) a pu adopter à la suite de certaines questions qui lui ont été posées et qui ont un caractère purement informatif. Elles ne présentent aucun caractère normatif et ne lient, en aucun cas, l'IRE. Le lecteur doit en tout temps se référer à la législation applicable et aux doctrines établies en la matière.

*L'IRE, son Conseil et/ou son secrétariat déclinent toute responsabilité quant au contenu de la présente et aux dommages éventuels qui résulteraient de son utilisation et seraient subis par une partie qui se serait fondée dans ses décisions, ses actions ou inactions, sur la présente.*

### 3. CONTEXTE de ce FAQ

#### a) Structure ou entité issue du milieu associatif ou public créée par une loi spécifique

Par structure ou entité issue du milieu associatif ou public créée par une loi spécifique, pour les besoins de ce FAQ, il est entendu notamment les **établissements publics**, tous créés par une loi spécifique / individuelle. Les établissements publics sont des personnes morales de droit public, chargées par disposition législative de gérer des services publics déterminés, en vue de satisfaire à des besoins spécifiques de la population. Ils sont sous le contrôle titulaire de l'Etat / Ministère ou bien encore de communes auprès desquelles est détaché ce contrôle dans le cadre de la décentralisation des services.

Il est également entendu toute autre structure ou entité issue du milieu associatif ou public créée sous une autre forme (association, fondation) dont une loi spécifique définit son cadre / activité.

La loi spécifique constituant ladite structure ou l'entité inclut habituellement les modalités administratives et comptables à respecter. A titre d'exemples :

- Article 12 de la loi modifiée du 31 mai 1999 portant création d'un fonds national de la recherche dans le secteur public précise que :

*« Les comptes du Fonds sont tenus **suivant les règles de la comptabilité commerciale**. L'exercice financier coïncide avec l'année civile. A la clôture de chaque exercice le secrétaire général soumet au conseil d'administration un projet de bilan et un projet de compte de profits et pertes. ».*

- Article 11 de la loi modifiée du 18 décembre 1987 organisant le centre thermal et de santé de Mondorf-les-Bains précise que :

*« Les comptes du centre sont tenus **selon les principes et les modalités de la comptabilité commerciale**. L'exercice coïncide avec l'année civile. A la clôture de chaque exercice le directeur établit un projet de bilan et un projet de compte de profits et pertes dans lesquels les amortissements nécessaires doivent être faits. »*

- Article 7 de la loi modifiée du 26 mai 2004 portant création d'un établissement public nommé Centre de Musiques Amplifiées précise que :

*« Les comptes de l'établissement sont tenus selon les **principes et les modalités de la comptabilité commerciale**. L'exercice coïncide avec l'année civile. A la clôture de chaque exercice, le directeur établit un projet de bilan et un projet de compte de profits et pertes ».*

Ainsi, dans les exemples présentés ci-avant, aucune référence explicite n'est faite à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (« loi modifiée du 19 décembre 2002 »).

Par ailleurs, la loi constituant ladite entité peut ne faire référence à aucun principe comptable.

#### **b) Structure ou entité issue du milieu associatif ou public non créée par une loi spécifique**

Par structure ou entité issue du milieu associatif ou public créée sans loi spécifique, pour les besoins de ce FAQ, il est entendu principalement les associations et fondations créées sur base de la loi modifiée du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif.

Aucun cadre législatif ne prévoit les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables à ces structures ou entités issues du milieu associatif ou public. En effet, pour les associations et les fondations sans but lucratif, la loi modifiée du 21 avril 1928, présente la disposition suivante :

*« **Art. 34.** : Les administrateurs d'une fondation sont tenus de communiquer au Ministre de la Justice leur compte et leur budget chaque année dans les deux mois de la clôture de l'exercice. Le compte et le budget sont publiés dans le même délai au Recueil électronique des sociétés et associations. (L. 27 mai 2016). »*

Ainsi, aucun cadre législatif ne précise de manière explicite les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables aux entités concernées. La loi du 21 avril 1928 telle que modifiée par la loi du 27 mai 2016, ne fait référence à la loi modifiée du 19 décembre 2002 que pour la publication des comptes de ces entités (*Titre I - Du registre du commerce et des sociétés*). Aucune référence n'est précisée au sein de la loi modifiée du 21 avril 1928 sur l'application du Titre II : « *De la comptabilité et des comptes annuels des entreprises* » de la loi modifiée du 19 décembre 2002.

Pour bon nombre d'ASBL et de Fondations, les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables sont souvent ainsi décrits dans les notes aux comptes :

*« Les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur au Luxembourg » ou « Les comptes annuels ont été préparés en conformité avec les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels tel que décrit au chapitre II du Titre II de la loi modifié du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises. ».*

En l'absence de clarification législative explicite, la question du caractère acceptable du référentiel comptable appliqué par le conseil d'administration ou de gérance se pose pour le Réviseur d'Entreprises ou le Réviseur d'Entreprises Agréé (« RE/REA ») (voir notamment ISA 210 §6). Par ailleurs, dans la mesure où le référentiel comptable est jugé acceptable, la question se pose si celui-ci peut être qualifié comme à usage général (ISA 700 §7a et §7b) ou à usage particulier (ISA 800). Ceci déterminera le type d'opinion à émettre.

Ce FAQ s'efforcera de donner quelques précisions utiles dans le cadre d'un audit de telles structures en attendant que les clarifications soient éventuellement mises en place par voie législative.

#### 4. Questions / Réponses

##### 4.1 *Quels principes d'établissement et de présentation des comptes annuels sont admis pour l'établissement des comptes annuels des structures ou entités issues du milieu associatif et public ?*

###### a) **Structure ou entité issue du milieu associatif ou public créée par une loi spécifique**

Plusieurs cas de figure sont possibles et dépendent des termes définis dans la loi spécifique de constitution de l'entité.

1. *La loi spécifique de constitution de l'entité fait explicitement référence à la loi modifiée du 19 décembre 2002.*

Dans un tel cas de figure, les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables sont ceux définis dans la loi modifiée du 19 décembre 2002<sup>1</sup>.

2. *La loi spécifique constituant ces entités fait référence aux principes, règles et/ou modalités de la comptabilité commerciale (tels que précisés dans les exemples ci-dessus aux paragraphes précédents).*

La loi modifiée du 19 décembre 2002 dans son titre II - « *De la comptabilité et des comptes annuels des entreprises* » reprend dans son chapitre I - « *De l'obligation de tenir une comptabilité, de préparer des comptes annuels et de déposer ceux-ci* ».

---

<sup>1</sup> Le droit comptable luxembourgeois applicable aux entreprises renvoie schématiquement à trois régimes distincts à savoir le régime LuxGAAP, le régime LuxGAAP/Juste Valeur et le régime IFRS/UE (Commission des Normes Comptables « Q&A CNC 14/001 » de novembre 2014).

Ce dit Chapitre donne, conformément au Livre 1<sup>er</sup> du Code du Commerce, la définition de la notion d'entreprises ainsi :

« Pour l'application du présent titre, il faut entendre par « entreprises » :

1. les commerçants personnes physiques ;
2. les sociétés commerciales, les groupements européens d'intérêt économique et les groupements d'intérêt économique. »

Le Code de Commerce dresse, en son article 8, une liste d'entreprises devant, en application de l'article 11 du Code de Commerce, tenir une comptabilité en partie double, à savoir :

- les commerçants personnes physiques ;
- les sociétés commerciales dotées de la personnalité juridique, notamment :
  - o les sociétés en nom collectif ;
  - o les sociétés en commandite simple ;
  - o les sociétés anonymes et les sociétés par actions simplifiées ;
  - o les sociétés en commandite par actions ;
  - o les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés à responsabilité limitée simplifiées ;
  - o les sociétés coopératives ; et
  - o les sociétés européennes (SE) ;
- les groupements européens d'intérêt économique ;
- les groupements d'intérêt économique ; et
- les sociétés en commandite spéciale.

Par conséquent, les sociétés commerciales tiennent leur comptabilité conformément aux articles 9 à 12 du Code de Commerce, qui peut être considéré comme une définition du terme « **comptabilité commerciale** ».

Dans un tel cas de figure et par analogie aux définitions précédentes, les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables peuvent être ceux définis dans la loi modifiée du 19 décembre 2002.

3. *La loi spécifique constituant ces entités ne fait référence à aucun référentiel, ni principe comptable.*

Dans ce cas de figure, nous nous attendons à ce que les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels soient définis le cas échéant dans les statuts ou par le conseil d'administration respectivement de gérance. Ces derniers définiront les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables à l'entité considérée, soit :

- En faisant référence explicitement à ceux définis dans la loi modifiée du 19 décembre 2002, à une comptabilité commerciale ou aux principes comptables applicables au Luxembourg ;
- En définissant des principes d'établissement et de présentation des comptes annuels spécifiques.

#### **b) Structure ou entité issue du milieu associatif ou public non créée par une loi spécifique**

Le constat est qu'en l'absence de cadre législatif précis sur les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels, ces derniers peuvent être déterminés par des lois du secteur (p.ex. hôpitaux), précisés dans les statuts ou déterminés librement par le conseil d'administration ou de gérance.

Par conséquent, les statuts ou le conseil d'administration respectivement de gérance définiront les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables à l'entité considérée, soit :

- En faisant référence explicitement à ceux définis dans la loi modifiée du 19 décembre 2002, à une comptabilité commerciale ou aux principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables au Luxembourg ;
- En définissant des principes d'établissement et de présentation des comptes annuels spécifiques.

***4.2 Dans quelle mesure les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels tels que définis dans la loi modifiée du 19 décembre 2002 peuvent-ils être adaptés tout en restant dans le cadre d'un référentiel comptable à usage général ?***

Lorsque les entités, de par leur loi constitutive, leurs statuts ou la décision du conseil d'administration respectivement de gérance, appliquent les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels tels que définis dans la loi modifiée du 19 décembre 2002, il est possible d'adapter ces principes aux spécificités du secteur d'activité.

Selon l'article 26 de la loi modifiée du 19 décembre 2002, les comptes annuels doivent :

- être établis avec clarté ;
- donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'entreprise.

L'article 26 stipule également, que lorsque les dispositions de la loi ne suffisent pas pour donner une image fidèle, alors des informations complémentaires doivent être fournies dans les notes aux comptes. L'article 26 (5) précise que si dans des cas exceptionnels, l'application d'une disposition du chapitre « *Chapitre II. - De l'établissement des comptes annuels* » se révèle contraire à l'obligation de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'entreprise, il y a lieu à déroger à celle-ci afin qu'une image fidèle soit donnée.

Dans ce cadre, des entités ou structures pour lesquelles certaines transactions spécifiques leur sont propres (p.ex. : les dons ou fonds dédiés, les réserves de fonds, etc.), ont donc la possibilité d'adapter les principes d'établissement tels que définis dans la loi modifiée du 19 décembre 2002 tout en restant dans les limites notamment de l'article 26. Les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels spécifiques doivent être précisés et détaillés dans les notes aux comptes. Ils doivent être préalablement validés par le conseil d'administration ou l'organe en charge de l'arrêté des comptes.

A défaut d'un référentiel comptable spécifique pour les entités précitées, toute adaptation en dehors des limites de la loi modifiée du 19 décembre 2002 (ou tout autre référentiel comptable à usage général par ailleurs) constituera nécessairement un référentiel comptable à usage particulier.

#### **4.3 Les ASBL et Fondations peuvent-elles tenir une comptabilité de caisse ?**

Une ASBL ou une Fondation peut tenir une comptabilité de caisse. L'utilisation d'une comptabilité de caisse ("Cash Basis") n'est cependant pas conforme aux principes d'établissement et de présentation des comptes annuels applicables selon la loi modifiée du 19 décembre 2002 et ne constitue pas un référentiel comptable à usage général.

Si le conseil d'administration ou l'organe de décision opte pour une présentation sur base d'une comptabilité de caisse, le RE/REA devra effectuer sa mission suivant la **norme ISA 800** « *Aspects particuliers - Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique* ».

#### **4.4 Quelles incidences les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels retenus par l'entité ont-ils sur l'opinion d'audit ?**

Dans un premier temps, il est important de vérifier si l'entité doit suivre ou a décidé de suivre les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels tels que définis par la loi modifiée du 19 décembre 2002.

Dans le cas où les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels tels que définis par la loi modifiée du 19 décembre 2002 ont été adaptés aux spécificités du secteur, et si ces adaptations sont décrites dans les notes aux comptes, le RE/REA doit faire une analyse pour apprécier si les adaptations s'inscrivent dans les limites de l'article 26 de la loi modifiée du 19 décembre 2002.

- a) Si tel est le cas, le RE/REA pourra signer un rapport d'audit en application de la norme ISA 700 « *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers* ». L'opinion du RE/REA pourra prendre la forme prévue dans la Note Technique de l'IRE portant sur les modèles de rapport d'audit.
- b) Si le RE/REA conclut, sur la base de son analyse, que les adaptations se trouvent en dehors des limites de la loi modifiée du 19 décembre 2002 (ou tout autre référentiel comptable à usage général par ailleurs), le RE/REA devra effectuer sa mission conformément à la norme ISA 800, tout en s'assurant que les principes d'établissement et de présentation des comptes annuels retenus sont suffisamment décrits en annexe afin de permettre aux lecteurs des comptes annuels de comprendre aisément les informations financières qui en découlent.

#### **4.5 Quels éléments constituent les « comptes annuels » pour les structures ou entités issues du milieu associatif ou public ?**

Le contenu des comptes annuels est déterminé par le référentiel comptable qui est appliqué par l'entité. Pour les entités qui optent d'appliquer les dispositions de la loi modifiée du 19 décembre 2002, les comptes annuels sont constitués par un bilan, un compte de profits et pertes, et les notes aux comptes dont le contenu doit être conforme aux dispositions de cette loi.

Etant donné que l'enjeu des structures ou entités issues du milieu associatif ou public est de présenter leurs comptes annuels conformément au principe d'image fidèle et de transparence des informations financières pour les lecteurs des comptes annuels tels que des donateurs, bailleurs de fonds, l'Etat, etc., l'utilisation de la structure complète des postes selon celle disponible sur la plateforme ECDF est préconisée.



## FAQ2018-03 FOIRE AUX QUESTIONS (adoptée lors du Conseil du 15 mars 2018)

Dans le cadre fixé par l'article 26(5) de la loi modifiée du 19 décembre 2002, afin de permettre une meilleure lecture des comptes annuels et une comparaison plus aisée entre les différentes structures ou entités issues du milieu associatif ou public, la présentation peut être modifiée ou complétée pour les postes spécifiques au secteur que sont entre autres :

- les fonds propres au lieu de capitaux propres ;
- les sous comptes spécifiques tels que les fonds associatifs, les réserves spécifiques (conformément aux décisions du conseil d'administration ou de l'organe de décision), les fonds dédiés, etc.

Ces postes spécifiques au secteur peuvent être le cas échéant également décrits dans un paragraphe explicatif spécifique dans les notes aux comptes.

L'application par l'entité d'un référentiel comptable à usage général sans présentation de l'ensemble des états financiers prévus par ce référentiel ne saurait constituer un jeu de comptes annuels complet. Dans ce cas, le RE/REA envisage d'effectuer la mission conformément à la norme ISA 805 « *Aspects particuliers - audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier* ».

### **4.6 Quelles diligences le RE/REA doit effectuer sur le rapport de gestion ou sur le rapport d'activité ?**

#### **a) Rapport de gestion**

Aucune disposition légale ne requiert l'établissement d'un rapport de gestion pour les structures ou entités issues du milieu associatif et public. Il n'a donc qu'un caractère facultatif.

Dans le cas où le conseil d'administration respectivement de gérance souhaite présenter un rapport de gestion et l'annexer aux comptes annuels, le RE/REA devra effectuer les diligences prévues par la norme ISA 720 (« *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations* »). Le RE/REA doit revoir l'information financière et non financière incluse dans le rapport de gestion afin de s'assurer que l'information est cohérente avec les comptes annuels ainsi que la connaissance acquise par le RE/REA lors de son audit des comptes annuels. Il inclura les paragraphes de la rubrique « Autres informations » dans son rapport d'audit tel que décrit à l'annexe 4 de la Note Technique de l'IRE portant sur les modèles de rapport d'audit.

#### **b) Rapport d'activité**

Si le rapport d'activité reprend le rapport d'audit dans son intégralité, le RE/REA doit effectuer ses diligences conformément à la norme ISA 720 avant sa publication. Le RE/REA doit revoir l'information financière et non financière incluse dans le rapport d'activité afin de s'assurer que l'information est cohérente avec les comptes annuels ainsi que la connaissance acquise par le RE/REA lors de son audit des comptes annuels. Il inclura les paragraphes de la rubrique « Autres informations » dans son rapport d'audit tel que décrit à l'annexe 4 de la Note Technique de l'IRE portant sur les modèles de rapport d'audit.

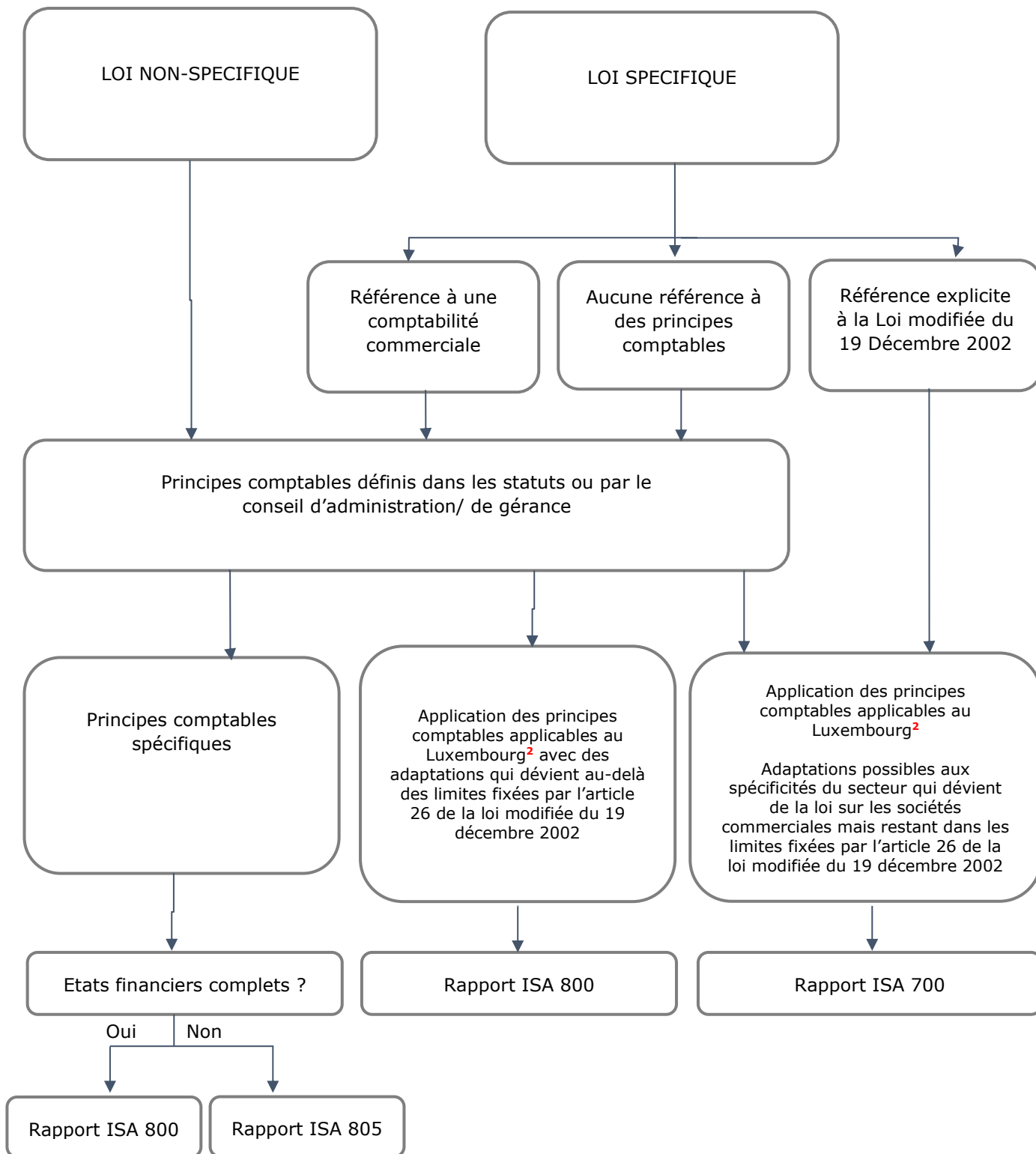
Au cas où le rapport d'activité n'est pas disponible à la date de l'émission du rapport d'audit, le RE/REA doit demander au conseil d'administration respectivement de gérance de confirmer d'une manière formelle que le rapport d'activité sera mis à la disposition du RE/REA dès que préparé et avant d'être publié, afin que le RE/REA puisse effectuer les procédures prévues par ISA 720. Il est recommandé au RE/REA d'envisager un paragraphe à cet effet dans la lettre de déclarations.

Fin



ANNEXE

ARBRE DE DECISION SYNTHETISANT LES PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT ET DE PRÉSENTATION DES COMPTES ANNUELS POSSIBLES SELON LA SITUATION ET L'IMPACT SUR L'OPINION D'AUDIT



2. Le droit comptable luxembourgeois applicable aux entreprises renvoie schématiquement à trois régimes distincts à savoir le régime LuxGAAP, le régime LuxGAAP/Juste Valeur et le régime IFRS/UE (Commission des Normes Comptables « Q&A CNC 14/001 » de novembre 2014).