

LE RAPPORT DU COMMISSAIRE

Het commissarisverslag OPGESTELD OVEREENKOMSTIG DE ARTIKELEN 144 EN 148 VAN HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN

F. Caluwaerts • F. Fank • N. Houyoux • D. Schockaert
• J. Vandernoot • H. Van Passel • L. Vleck

met de medewerking van een leescomité bestaande uit:
R.-H. Fransolet • M. Willekens



INFORMATIECENTRUM
VOOR HET
BEDRIJFSREVISORAAT

De Stichting “INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT” of “ICCI” is in september 2006 door het Instituut der Bedrijfsrevisoren opgericht. Deze Stichting heeft tot doel onder haar eigen verantwoordelijkheid objectieve en wetenschappelijke informatie over vraagstukken die het bedrijfsrevisoraat aanbelangen te verstrekken.

Meer informatie omtrent de Stichting is beschikbaar op de website www.accountancy.be.

| |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| De interpretaties van de wet en de ingenomen standpunten vallen onder de persoonlijke verantwoordelijkheid van de auteurs. De tekst is bijgewerkt tot 15 april 2007. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Verantwoordelijke uitgever: Veerle Van de Walle
Arenbergstraat 13, 1000 Brussel

D/0147/2007/200
ISBN 90 8661 408 6
ISBN (EAN) 978 90 8661 408 0

© die Keure
Kleine Pathoekeweg 3, 8000 Brugge
Tel. 050 47 12 72
Fax 050 33 51 54
E-mail: businessandeconomics@diekeure.be
Internet: www.diekeure.be

Niets van deze uitgave, zelfs gedeeltelijk, mag openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder enige vorm ook, hierin begrepen fotokopie, microfilm, bandopname of plaat, of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.

Avertissement

Bien que l'objectif poursuivi par cette publication soit d'étayer des situations concrètes et d'actualité auxquelles le commissaire peut être confronté durant l'exercice de sa profession, il est certain que les réviseurs d'entreprises et les tiers qui l'utiliseront doivent être conscients des limitations inhérentes à ce type d'ouvrage.

Dans ce contexte, il est rappelé à la suite de chaque exemple que le commissaire de l'entité contrôlée a l'obligation d'utiliser son jugement professionnel lors de l'établissement de son rapport, et ce, en fonction des circonstances qu'il rencontre lors de la mise en œuvre des procédures d'audit sur les comptes annuels (ou consolidés).

A large, bold, black letter 'V' is positioned at the top right of the page. Below the letter is a horizontal grey bar.

AVERTISSEMENT

Avant-propos

Le présent ouvrage *Le rapport du commissaire établi conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés* est une version profondément remaniée de l'ouvrage publié par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en 1998 dans la série Etudes IRE, intitulé *Le rapport de révision – principes et applications*. Seuls les rapports émis dans le cadre des articles 143, 144 et 148 du Code des sociétés sont abordés dans le présent ouvrage.

Il s'inscrit dans le contexte actuel légal belge tout en évoquant à quelques reprises, l'évolution européenne relative au contrôle légal des comptes annuels et l'introduction prévisible des Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing*, Normes ISA).

Cet ouvrage a pour objectif de proposer divers exemples de situations auxquelles le commissaire peut être confronté et d'analyser l'influence de celles-ci sur le rapport du commissaire^(*). Cependant, dans la pratique, le commissaire d'une entité contrôlée devra bien entendu utiliser son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer l'impact, sur le contenu de son rapport de commissaire, des résultats obtenus à la suite de la mise en œuvre de procédures d'audit sur les comptes annuels (ou consolidés).

Le présent ouvrage s'applique également aux ASBL. Toutefois, en vertu de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, les termes « code », « société » et « tribunal de commerce » utilisés dans le présent ouvrage doivent s'entendre comme étant respectivement « loi », « association » et « tribunal de première instance »^(**). De plus, une attention particulière doit être apportée aux éventuelles adaptations prévues par la loi et ses arrêtés d'exécution, en matière de comptabilité des associations sans but lucratif.

Le présent ouvrage s'applique également aux sociétés européennes. Une attention particulière doit être apportée aux dispositions du Code des sociétés spécifiques aux sociétés européennes (livre XV du Code des sociétés) ainsi qu'aux dispositions du règlement européen n° 2157/2001.

Cet ouvrage a été établi, avec la collaboration de nombreux réviseurs d'entreprises, de membres de la Commission des Normes d'exercice professionnel, anciennement

^(*) Dans cet ouvrage et de manière identique au Code des sociétés, le texte utilise le terme « il » pour faire référence au « commissaire ». L'utilisation du masculin ne signifie, en aucun cas, une quelconque négligence du rôle des femmes réviseurs d'entreprises.

^(**) Articles 17, § 7, 37, § 7 et 53, § 6 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, *M.B.*, 1^{er} juillet 1921. Il faut souligner que ces articles mentionnent que : « Les articles 130 à 133, 134, §§ 1^{er} et 3, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144 à l'exception de l'article 144, alinéa 1^{er}, 4^o et 5^o, du Code des sociétés sont applicables par analogie aux associations qui ont nommé un commissaire. ». D'une part, la *ratio legis* de l'exclusion du § 2 de l'article 134 a disparue depuis l'entrée en vigueur de la loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés (*M.B.*, 20 janvier 2006). Toutefois, les termes de la loi de 1921 n'ont pas été modifiés, par conséquent la prudence s'impose. D'autre part, à la suite de cette même modification du Code des sociétés, la référence à l'article 144 à l'exception de l'alinéa 1^{er}, 4^o et 5^o, doit s'entendre comme l'alinéa 1^{er}, 6^o et 7^o.

« Commission des Normes de révision » et plus particulièrement des confrères Hugo VAN PASSEL, Freddy CALUWAERTS, Luc VLECK et Félix FANK, et sous la direction scientifique du confrère Jacques VANDERNOOT ainsi qu'avec le soutien de Nathalie HOUYOUX, Attaché à l'IRE et Dries SCHOCKAERT, Responsable des Normes d'exercice professionnel de l'IRE et avec la collaboration d'un comité de lecture composé du Professeur Marleen WILLEKENS et de Monsieur Robert-Henri FRANSOLET.

Que tous soient ici remerciés pour leur contribution à cet important ouvrage.

Michel DE WOLF
Président Fondation Centre d'information du Révisorat d'entreprises

15 avril 2007

VIII

AVANT-PROPOS

TABLE DES MATIERES

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Avertissement | V |
| Avant-propos | VII |
| Table des matières | IX |
| PARTIE 1^{re} – RAPPORT DU COMMISSAIRE | 1 |
| Chapitre 1^{er} Rapport du commissaire: principes généraux | 3 |
| 1.1. La mission du commissaire | 5 |
| 1.1.1. Au service de l'intérêt général | 5 |
| 1.1.2. Les comptes annuels (ou consolidés) au centre du rapport du commissaire | 5 |
| 1.1.3. Une opinion fondée | 6 |
| 1.1.4. Mentions et informations complémentaires | 6 |
| 1.2. Pourquoi de nouvelles Normes générales de révision? | 7 |
| 1.2.1. Evolution attendue en matière d'harmonisation internationale | 7 |
| 1.2.2. Aspects spécifiques requis par le contexte belge | 8 |
| A. Mention dans le titre de l'opinion exprimée sur l'image fidèle des comptes annuels | 8 |
| B. Contenu de la seconde partie du rapport du commissaire | 8 |
| C. Références à d'autres normes d'audit (<i>Generally Accepted Auditing Standards</i> (GAAS)) | 9 |
| 1.3. Quelques concepts et précisions | 9 |
| 1.3.1. Rapport de type court (<i>short-form</i>) versus rapport de type long (<i>long-form</i>) | 10 |
| A. Le rapport de type long (<i>long-form report</i>) | 10 |
| B. Le rapport de type court (<i>short-form report</i>) | 10 |
| 1.3.2. Limitation de l'étendue des contrôles (<i>scope limitation</i>) | 10 |

IX

TABLE DES MATIERES

| | | |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.3.3. | Contenu des comptes annuels | 11 |
| | A. Le rapport de gestion ne fait pas partie intégrante des comptes annuels | 11 |
| | B. Le nouveau libellé de l'article 144 du Code des sociétés fait clairement la distinction entre les différentes composantes de la mission du commissaire | 12 |
| 1.4. | Opinion sur les comptes annuels (ou consolidés) – Première partie du rapport du commissaire | 12 |
| 1.4.1. | L'attestation sans réserve | 13 |
| 1.4.2. | L'attestation avec réserve | 14 |
| 1.4.3. | L'adjonction d'un paragraphe explicatif | 14 |
| 1.4.4. | La déclaration d'abstention ou l'impossibilité d'exprimer une opinion | 16 |
| 1.4.5. | L'opinion négative (défavorable) | 17 |
| 1.5. | Mentions complémentaires – Seconde partie du rapport du commissaire | 17 |
| 1.5.1. | Le rapport de gestion (sur les comptes consolidés) | 18 |
| | A. <i>Completeness assertion</i> | 18 |
| | B. Concordance du rapport de gestion (sur les comptes consolidés) avec les comptes annuels (ou consolidés) | 18 |
| | C. Particularités dans le cas d'entités en difficultés | 19 |
| | D. Entreprises qui ne sont pas tenues d'établir, ni de déposer un rapport de gestion | 19 |
| 1.5.2. | Le (non-)respect des dispositions légales et réglementaires | 20 |
| 1.5.3. | La répartition des bénéfices et l'acompte sur dividendes | 21 |
| 1.5.4. | Le (non-)respect des statuts ou du Code des sociétés | 21 |
| 1.5.5. | Les conflits d'intérêts | 22 |
| 1.6. | Informations complémentaires – Seconde partie du rapport du commissaire | 23 |
| 1.6.1. | Règles d'évaluation | 23 |

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.6.2. Contrôle interne | 23 |
| 1.6.3. Autres informations | 24 |
| 1.7. Les normes et les recommandations de révision | 24 |
| 1.8. La lettre d'affirmation de la direction | 25 |
| 1.9. La signature du rapport et la responsabilité | 25 |
| 1.9.1. Sociétés de révision | 26 |
| 1.9.2. Utilisation des procédures d'audit d'autres réviseurs | 27 |
| 1.10. La délégation de signature | 27 |
| 1.11. Rapport lorsqu'un commissaire suppléant intervient | 29 |
| 1.12. Modification des comptes annuels après la signature du rapport du commissaire | 29 |
| 1.12.1. Modification par l'organe de gestion | 30 |
| 1.12.2. Modification par l'assemblée générale | 30 |
| 1.13. La publication du rapport du commissaire | 31 |
| | |
| Chapitre 2 Commentaires sur le rapport du commissaire | 35 |
| 2.1. Généralités | 37 |
| 2.2. Commentaires sur la formulation du rapport du commissaire sur les comptes annuels | 37 |
| 2.3. Commentaires sur la formulation du rapport du commissaire sur les comptes consolidés | 42 |
| | |
| Chapitre 3 Exemples de rapports du commissaire | 45 |
| Avertissement | 47 |
| Introduction | 49 |
| 3.1. Difficultés rencontrées lors de la mise en œuvre des procédures d'audit | 50 |
| 3.1.1. Première année d'audit auprès d'une entité contrôlée pour la première fois – Rapport sans réserve des | |

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| comptes annuels / Abstention sur le compte de résultats de l'exercice et les chiffres comparatifs | 50 |
| 3.1.2. Première année d'audit auprès d'une entité contrôlée pour la première fois – Rapport sans réserve des comptes annuels / Abstention sur les chiffres comparatifs du compte de résultats | 52 |
| 3.1.3. Première année d'audit auprès d'une entité contrôlée antérieurement: découverte d'une erreur significative provenant de l'exercice précédent | 54 |
| 3.1.4. Déclaration d'abstention à la suite de l'insuffisance du contrôle interne | 56 |
| 3.1.5. Réserve à la suite d'une faiblesse de l'organisation administrative liée à une rubrique | 58 |
| 3.1.6. Refus par la direction de signer la lettre d'affirmation de la direction | 60 |
| 3.1.7. Rapport de carence pour absence de comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion | 64 |
| 3.2. Désaccord sur le contenu des comptes annuels | 66 |
| 3.2.1. Omission d'informations | 66 |
| 3.2.2. Absence de mention dans les comptes annuels lors d'une modification acceptable de règle d'évaluation | 68 |
| 3.2.3. Règle d'évaluation inacceptable | 70 |
| 3.2.4. Divergence d'opinion sur l'application d'une règle d'évaluation | 72 |
| 3.2.5. Divergence d'opinion sur une évaluation: alternative 1 ^{er} | 74 |
| 3.2.6. Divergence d'opinion sur une évaluation: alternative 2 | 76 |
| 3.2.7. Divergence d'opinion accompagnée d'une incertitude | 78 |
| 3.2.8. Séparation des exercices inappropriée conduisant à l'expression d'une réserve | 80 |
| 3.2.9. Conséquences d'une réserve exprimée lors de l'attestation relative à l'exercice précédent: alternative 1 ^{er} | 82 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.2.10. Conséquences d'une réserve exprimée lors de l'attestation relative à l'exercice précédent: alternatives 2 et 3 | 84 |
| 3.3. Incertitude importante (non relative à la continuité) | 86 |
| 3.3.1. Incertitude importante – Paragraphe explicatif | 86 |
| 3.3.2. Incertitude importante – Déclaration d'abstention | 88 |
| 3.4. Aspects relatifs à la continuité | 90 |
| 3.4.1. Aspects relatifs à la continuité – Rapport sans réserve, avec paragraphe explicatif | 90 |
| 3.4.2. Aspects relatifs à la continuité – Rapport avec réserve | 94 |
| 3.4.3. Aspects relatifs à la continuité – Déclaration d'abstention | 96 |
| 3.4.4. Aspects relatifs à la continuité – Opinion négative | 98 |
| 3.5. Modifications apportées au contenu de la seconde partie du rapport du commissaire | 100 |
| 3.5.1. Modifications lorsqu'une opinion autre qu'une opinion sans réserve est exprimée | 100 |
| 3.5.2. Difficultés rencontrées lors de l'examen du rapport de gestion | 103 |
| 3.5.3. Non-respect du Code des sociétés | 106 |
| 3.5.4. Non-respect du Code des sociétés – Absence d'un rapport obligatoire | 108 |
| 3.5.5. Non-respect du Code des sociétés – Distribution d'un dividende excédentaire | 110 |
| 3.5.6. Commentaire complémentaire sur le contrôle interne | 112 |
| 3.5.7. Information complémentaire sur les conflits d'intérêts | 114 |
| 3.5.8. Information complémentaire – Rappel d'obligations découlant de l'article 633 du Code des sociétés | 116 |

XIII

TABLE DES MATIERES

| | | |
|---------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Chapitre 4 | Rapports du commissaire, sans réserve, dans différentes langues | 121 |
| 4.1. | Rapport sans réserve en français relatif aux comptes annuels | 123 |
| 4.2. | Rapport sans réserve en néerlandais relatif aux comptes annuels | 125 |
| 4.3. | Rapport sans réserve en anglais relatif aux comptes annuels | 127 |
| 4.4. | Rapport sans réserve en allemand relatif aux comptes annuels | 129 |
| 4.5. | Rapport sans réserve en français relatif aux comptes consolidés (<i>Belgian GAAP</i> ou IFRS) | 131 |
| 4.6. | Rapport sans réserve en néerlandais relatif aux comptes consolidés (<i>Belgian GAAP</i> ou IFRS) | 133 |
| 4.7. | Rapport sans réserve en anglais relatif aux comptes consolidés (<i>Belgian GAAP</i> ou IFRS) | 135 |
| 4.8. | Rapport sans réserve en allemand relatif aux comptes consolidés (<i>Belgian GAAP</i> ou IFRS) | 137 |
| 4.9. | Rapport sans réserve en français relatif aux comptes annuels d'une ASBL | 139 |
| 4.10. | Rapport sans réserve en néerlandais relatif aux comptes annuels d'une ASBL | 141 |
| 4.11. | Rapport sans réserve en anglais relatif aux comptes annuels d'une ASBL | 143 |
| 4.12. | Rapport sans réserve en allemand relatif aux comptes annuels d'une ASBL | 145 |
| Chapitre 5 | <i>Auditor's report</i> établi conformément à la norme ISA 700 | 147 |
| 5.1. | Extrait de la norme en français | 150 |
| 5.2. | Extrait de la norme en néerlandais | 152 |
| 5.3. | Extrait de la norme en anglais | 154 |
| PARTIE 2 – ANNEXES | | |
| 1. | Normes générales de révision (version coordonnée) | 157 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. Le rapport du commissaire et les références légales les plus courantes | 217 |
| 3. Normes actuelles de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises | 227 |
| 4. Recommandations actuelles de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises | 231 |
| 5. Extraits du Vademecum ainsi que des avis et commentaires émis par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatifs au rapport du commissaire | 235 |

XV

TABLE DES MATIERES

PARTIE 1^{re}

RAPPORT DU COMMISSAIRE

CHAPITRE 1^{er}

RAPPORT DU COMMISSAIRE: PRINCIPES GENERAUX

1.1. LA MISSION DU COMMISSAIRE

La mission du commissaire est définie par le Code des sociétés. Il est nommé pour trois ans par l'assemblée générale de la société. La mission du commissaire comprend, entre autres:

- le contrôle de l'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés);
- la vérification du respect par la société du Code des sociétés et des statuts;
- les procédures à l'égard du rapport de gestion élaboré par l'organe de gestion de la société contrôlée.

1.1.1. Au service de l'intérêt général

La finalité première de l'intervention du commissaire est d'obtenir, à la suite de l'exécution de procédures d'audit, l'assurance raisonnable (*reasonable assurance*), que les comptes annuels établis par les dirigeants de l'entité contrôlée, ne comportent pas d'anomalies significatives, conformément au référentiel comptable applicable (*applicable financial reporting framework*).

Les comptes annuels d'une entité et l'information qu'ils contiennent sont également destinés à des personnes qui ne sont ni administrateurs, ni actionnaires, c'est-à-dire plus particulièrement tout intéressé (*stakeholders*) comme les membres du personnel, les banquiers, les fournisseurs ou les clients, les investisseurs et les futurs partenaires ainsi que les autorités publiques. C'est la raison pour laquelle le législateur a organisé un système de publicité géré par la Banque Nationale de Belgique (BNB).

Tous ceux qui consultent les comptes annuels d'une entité peuvent également consulter le rapport du commissaire sur ces comptes annuels.

1.1.2. Les comptes annuels (ou consolidés) au centre du rapport du commissaire

L'opinion du commissaire porte en premier lieu sur les comptes annuels (ou consolidés), et plus précisément, sur le fait de savoir si les comptes annuels (ou consolidés) donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société ⁽¹⁾ conformément au référentiel comptable applicable.

- L'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés): le commissaire obtient ⁽²⁾, par l'exécution de procédures d'audit, l'assurance raisonnable que les comptes annuels (ou consolidés) ne comportent pas d'anomalies significatives, c'est-à-dire aucune anomalie susceptible d'amener les utilisateurs de ces comptes annuels à prendre d'autres décisions sur le plan économique, que celles qu'ils auraient prises en l'absence de telles anomalies. Par conséquent, le commissaire a, via son

⁽¹⁾ Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le libellé suivant est utilisé: « *de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie* » (Norme IAS 1).

⁽²⁾ Le commissaire ne fournit (*to provide*) aucune assurance (*assurance*). Toutefois, il s'appuie sur les procédures d'audit qu'il aura effectuées, pour obtenir (*to obtain*) l'assurance raisonnable quant à l'image fidèle des comptes annuels.

contrôle, une responsabilité de deuxième rang dans le processus financier. En premier rang, la responsabilité quant à l'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés) appartient à la direction de l'entité contrôlée (dans le contexte juridique belge: l'organe de gestion).

- L'exactitude (absolute *juistheid* (NL), *accuracy* (EN)) est un terme qui n'est pas approprié dans le contexte des comptes annuels (ou consolidés). Il faut souligner par exemple, qu'il appartient à la direction de l'entité contrôlée de procéder à l'estimation des valeurs et à l'évaluation des risques.
- L'opinion sur les comptes annuels (ou consolidés) est exprimée dans un contexte normatif déterminé, auquel il est fait référence dans le paragraphe d'opinion. Il est possible qu'une version différente des comptes annuels (ou consolidés) soit établie, donnant une image tout aussi fidèle des comptes annuels (ou consolidés), mais conformément à un autre référentiel comptable.

1.1.3. Une opinion fondée

Le rapport du commissaire est le résultat de procédures d'audit réalisées conformément aux normes édictées par les instances compétentes (par. 3.3.1. des Normes générales de révision de l'IRE):

- La mission du commissaire s'effectue tout au long de l'exercice. Au cours de l'exercice, il examine les risques spécifiques et généraux auxquels l'entité est exposée et l'influence de ces risques sur les systèmes comptables de l'entité, afin de mettre au point sa stratégie d'audit et le planning des procédures d'audit.
- L'opinion du commissaire consiste à exprimer s'il a obtenu l'assurance raisonnable (*assurance*), grâce à l'exécution de procédures d'audit, que les comptes annuels (ou consolidés) ne comportent pas d'anomalies significatives. Les procédures mises en œuvre s'appuient sur une des systèmes comptables pouvant comporter certaines imperfections. Durant l'audit, des sondages sont également réalisés. Sur la base de ces procédures, le commissaire ne pourra obtenir qu'une assurance raisonnable.

La première partie du rapport de commissaire abordera l'aspect relatif à l'image fidèle.

1.1.4. Mentions et informations complémentaires

Le Code des sociétés prévoit l'obligation pour le commissaire de reprendre, dans son rapport, des mentions complémentaires. Ces obligations seront analysées en détail dans cet ouvrage (*cf. infra*, point 1.5.).

Les mentions complémentaires sont reprises dans la seconde partie du rapport du commissaire.

Certaines d'entre elles ne sont pas totalement étrangères à l'information comptable et financière, ainsi par exemple, la mention sur la concordance entre le rapport de gestion (*jaarverslag*) et les comptes annuels (ou consolidés).

D'autres mentions concernent le respect des dispositions légales, par exemple la mention relative aux conflits d'intérêts.

1.2. POURQUOI DE NOUVELLES NORMES GENERALES DE REVISION?

La première version des normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été adoptée le 11 février 1976 (première publication le 2 septembre 1977).

Les Normes générales de révision de l'IRE comportent les normes suivantes:

Chapitre 1^{er}: Normes générales;

Chapitre 2: Normes concernant l'exécution d'une mission de contrôle;

Chapitre 3: Normes relatives au rapport de révision.

Les chapitres 1^{er} et 2 ont été adaptés durant la première moitié des années 1980⁽³⁾. En 1997, ce sont les normes relatives au rapport de révision qui ont fait l'objet d'une adaptation approfondie⁽⁴⁾.

En décembre 2006, les Normes générales de révision ont été modifiées à la suite de la loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés. Ces textes adaptés sont d'application pour la révision des états financiers relatifs aux exercices clôturés le ou à partir du 31 décembre 2006 (décision du Conseil de l'IRE du 15 décembre 2006).

1.2.1. Evolution attendue en matière d'harmonisation internationale

La nouvelle directive concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés⁽⁵⁾, a été publiée le 9 juin 2006 dans le Journal officiel de l'Union européenne. Cette nouvelle directive remplacera la huitième directive européenne.

La nouvelle directive précise que les Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing*, Normes ISA) seront d'application au sein de l'Union européenne, pour tous les contrôles légaux des comptes requis par le droit communautaire. Cependant, cette directive ne prévoit aucune date d'entrée en vigueur spécifique. Par conséquent l'introduction des Normes ISA dépendra, entre autres, de la Commission européenne qui s'est vue conférer la compétence de procéder à l'adoption (*endorsement*) des Normes ISA au sein de l'Union européenne. Une telle

⁽³⁾ Cf. l'approbation en 1984 de l'article 65 des anciennes lois coordonnées sur les sociétés commerciales, aujourd'hui, articles 144 et 148 du Code des sociétés. Cet ancien article avait été introduit par la loi du 5 décembre 1984 à la suite de la transposition, dans le droit belge, de la quatrième directive européenne.

⁽⁴⁾ Cette modification est la conséquence de la modification des normes de l'*International Auditing Practice Committee* de l'IFAC, appliquées en 1994, mais également de l'évolution du contexte juridique belge.

⁽⁵⁾ Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.

adoption s'effectuera probablement via la publication dans le Journal officiel de l'Union européenne, d'un règlement européen reprenant les Normes ISA (et ce, dans les différentes langues de l'Union européenne).

Les réviseurs d'entreprises doivent prêter une attention particulière à cette évolution, afin que le contenu de ces normes soit connu de tous et que leur application future se réalise sans difficultés. La traduction des Normes ISA est disponible sur le site internet de l'IRE ⁽⁶⁾.

Par ailleurs, l'adoption des Normes ISA par la Commission européenne entraînera une modification du rapport du commissaire, notamment lorsque la Norme ISA 700: « *Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général* » et la Norme ISA 701 « *Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur indépendant* », seront d'application.

Après l'adoption des Normes ISA, une réactualisation de cette publication sera nécessaire.

Dans l'attente de l'adoption des Normes ISA en Belgique pour tous les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés, rien n'empêche le commissaire d'appliquer déjà les Normes ISA, qu'il doit déjà fréquemment respecter lorsqu'il reçoit des instructions d'un contrôleur légal de la consolidation du groupe dont il contrôle des filiales. Quant au texte du rapport, le commissaire pourrait s'inspirer dès à présent de celui de l'exemple prévu par la Norme ISA 700.

Le chapitre 5 du présent ouvrage reprend les rapports prévus par la Norme ISA 700 ainsi que le rappel de quelques spécificités belges.

1.2.2. Aspects spécifiques requis par le contexte belge

Bien que des modifications aient été réalisées depuis 1997, afin de tenir compte des évolutions au niveau international, les règles spécifiques au contexte belge doivent également être prises en considération:

A.. Mention dans le titre de l'opinion exprimée sur l'image fidèle des comptes annuels

Les Normes générales de révision de l'IRE exigent la mention dans le titre de la nature du rapport (attestation avec ou sans réserve, impossibilité d'exprimer une opinion (abstention) ou opinion négative (défavorable)). A titre d'information, cette pratique est inconnue au niveau international.

B. Contenu de la seconde partie du rapport du commissaire

Si le contenu de la première partie du rapport du commissaire est défini par la norme, il n'en va pas de même pour la seconde partie de ce rapport. D'une part, en raison du fait qu'il est impossible de préciser quelles sont les mentions qui devront figurer dans la seconde partie, puisque tout dépend de la situation particulière de la société considérée et d'autre part, en raison du fait que dans un contexte belge, un excès de

⁽⁶⁾ Cf. www.ibr-ire.be, rubrique « Documentation », sous-rubrique « Traduction des normes ISA ».

standardisation n'est pas souhaitable. La seconde partie du rapport qui ne peut en aucun cas modifier ni affaiblir la portée de l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés) (cf. première partie du rapport du commissaire). Par ailleurs, le texte de la seconde partie du rapport du commissaire doit être concis.

C. Références à d'autres normes d'audit (Generally Accepted Auditing Standards (GAAS))

a. Référence aux Normes ISA ⁽⁷⁾

Conformément au paragraphe 3.3.1. des Normes générales de révision, lorsque les états financiers ont été établis conformément aux normes de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), le commissaire peut se référer à d'autres normes que les normes de révision de l'IRE, et évaluer la nécessité de se référer également à ces dernières. Le commissaire est la personne compétente pour prendre cette décision et en assume la responsabilité. (Dans ce contexte, il peut être fait référence au texte de l'*International Auditing Practice Statement* (IAPS) 14). Il résulte du paragraphe susmentionné des Normes générales de révision que les rapports des commissaires établis conformément à l'article 144 du Code des sociétés doivent, quant à eux, faire référence aux Normes de révision de l'IRE.

b. Référence aux US GAAS

Dans ce contexte, différentes questions ont été examinées et un récapitulatif des conclusions a été publié dans le *Vademecum* 2005 ⁽⁸⁾.

1.3. QUELQUES CONCEPTS ET PRECISIONS

L'Institut a conclu des accords officiels en 2005 avec les instituts équivalents en France (*Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*, CNCC) et aux Pays-Bas (*Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants*, NIVRA). Ces accords visent, entre autres, à créer au niveau mondial une terminologie commune pour la profession de l'audit au sein de toutes les régions linguistiques (françaises, néerlandaises).

La terminologie qui sera utilisée dans le futur, via ce projet, comporte, entre autres:

- le terme « *auditor's report* » sera désormais traduit vers le néerlandais comme « *controleverklaring* », c'est-à-dire le rapport complet qu'un auditeur (légal) émet à la suite de son contrôle sur l'image fidèle des états financiers. Aux Pays-Bas, le terme « *accountantsverklaring* » a été jusqu'à ce jour utilisé (les membres du NIVRA sont appelés « *registeraccountants* », un titre qui ne correspond pas au niveau des caractéristiques au titre belge « *accountant* »). En Belgique, le terme « *controleverslag* » a été utilisé jusqu'à ce jour. Le NIVRA et l'IRE ont choisi d'utiliser dans le langage courant, le terme de « *controleverklaring* », également

⁽⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 216.

⁽⁸⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, Doctrine, Bruxelles, Editions Standaard, p. 557-560.

utilisé dans la nouvelle directive concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés;

- en français, le terme « *rapport d'audit* » est utilisé pour traduire « *auditor's report* » en lieu et place de « rapport du commissaire ».

Jusqu'à l'entrée en vigueur des Normes ISA au sein de l'Union européenne, le terme de « rapport du commissaire » (*commissarisverslag*) sera encore utilisé.

1.3.1. Rapport de type court (*short-form*) versus rapport de type long (*long-form*)

On distingue normalement deux types de rapports:

- le rapport de type long dans lequel le commissaire va exposer de manière détaillée sa mission, les procédures qu'il a effectuées et le résultat de son contrôle (*long-form report*);
- le rapport de type court dans lequel le commissaire va exprimer son opinion (c'est-à-dire le rapport du commissaire) quant à l'image fidèle des comptes annuels conformément au référentiel comptable applicable (*short-form report*).

A. Le rapport de type long (*long-form report*)

Le rapport de type long expose généralement, de manière détaillée, les points suivants:

- la mission du commissaire;
- la nature des procédures d'audit effectuées: il s'agit notamment d'une description de différents éléments de nature administrative ou financière, qui ont fait l'objet de contrôles spécifiques;
- la manière dont les contrôles ont été effectués;
- les analyses et les comparaisons;
- les résultats du contrôle;
- les annexes et les conclusions.

La forme et le contenu d'un rapport de type long ne sont pas prévus par la loi et peuvent donc varier en fonction du type de mission et de l'entité considérées. Le rapport est généralement adressé à l'organe de gestion de l'entité ou aux autorités prudentielles (CBFA, etc.).

B. Le rapport de type court (*short-form report*)

Il est généralement fait référence au rapport du commissaire lorsqu'un exemple de type court est évoqué. Ce rapport de commissaire de type court se justifie même pour des missions dont l'étendue est connue de tous.

1.3.2. Limitation de l'étendue des contrôles (*scope limitation*)

Une limitation de l'étendue du contrôle conduit à ce que le commissaire exprime une opinion avec réserve ou à ce qu'il formule l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention).

Une telle limitation peut survenir, par exemple, lorsque lors de l'exercice de sa mission, le commissaire ne peut mettre en œuvre une procédure d'audit qu'il estime nécessaire.

La limitation de l'étendue du contrôle du commissaire peut être dictée soit par les circonstances (p. ex. lorsque la date de nomination de l'auditeur ne lui permet pas d'observer la prise d'inventaire physique des stocks), soit par l'insuffisance de documents comptables de l'entité, ou encore, par une impossibilité pour le commissaire de mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives et suffisantes qu'il estime nécessaire.

La limitation de l'étendue du contrôle peut conduire à deux possibilités:

- soit le commissaire exprimera une opinion avec réserve lorsqu'il estime que la limitation de l'étendue de son contrôle n'est pas d'une importance telle et ne concerne pas un tel nombre important d'éléments contenus dans les états financiers, qu'il sera dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention);
- soit le commissaire sera dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention) lorsqu'il estime que la limitation de l'étendue de son contrôle est si importante qu'il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés dans leur ensemble et, par conséquent, n'est pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers.

1.3.3. Contenu des comptes annuels

Une question est de savoir si l'examen du rapport de gestion fait partie intégrante de la mission d'attestation du commissaire sur les comptes annuels ou s'il s'agit d'une mission connexe dont l'objectif est différent de sa mission de base, à savoir faire rapport sur les comptes annuels.

La réponse est qu'il s'agit clairement d'une mission connexe qui doit être distinguée, tant quant à son objectif que quant à son étendue, de la mission d'attestation des comptes annuels, et cela pour les raisons suivantes:

A. Le rapport de gestion ne fait pas partie intégrante des comptes annuels

- En effet, en vertu de l'article 22 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.*, 6 février 2001), le terme « comptes annuels » doit être réservé au « triptyque » formé par le bilan, le compte de résultats et l'annexe.
- Le contenu du bilan, du compte de résultats et de l'annexe est clairement fixé par les articles 82, 88, 89, 90, 92 et suivants de l'arrêté royal du 30 janvier 2001; ceux-ci ne font nullement référence au rapport de gestion. Par contre, on notera que le bilan social y est expressément visé et fait donc partie intégrante de l'annexe.
- L'article 100, 6° du Code des sociétés prévoit qu'« un document comprenant les indications du rapport de gestion prévues par l'article 96 » est déposé en même temps que les comptes annuels.

Il résulte de ce libellé que le dépôt concomitant des comptes annuels et du « rapport de gestion » n'est qu'une formalité de publicité. De plus, le rapport de gestion faisant l'objet de l'examen du commissaire, est le document physique présenté à l'assemblée générale, dont « *Toute personne s'adressant au siège de la société peut prendre connaissance du rapport de gestion ou en obtenir (...), copie (...)* ».

De même, l'article 100, 4° du Code des sociétés prévoit que le rapport du commissaire établi conformément à l'article 144 du Code des sociétés est déposé en même temps que les comptes annuels. Il ne peut évidemment pas en être déduit que ce rapport du commissaire fait partie des comptes annuels.

Accessoirement, le fait que, lors de la publication des comptes annuels, le rapport de gestion et le rapport du commissaire soient intégrés dans certains supports papier ou informatique, ne modifie en rien le contexte légal décrit ci-dessus. Le schéma officiel de la Banque Nationale de Belgique valable jusqu'au 31 mars 2007 mentionnait par ailleurs en première page:

« *Sont joints aux présents comptes annuels: - le rapport de gestion
- le rapport du commissaire.* »

Dans la version du modèle des comptes annuels à utiliser dès le 1^{er} avril 2007, ce rappel figure à la fin du schéma standard.

B. Le nouveau libellé de l'article 144 du Code des sociétés fait clairement la distinction entre les différentes composantes de la mission du commissaire

- Seul l'article 144, 4° du Code des sociétés parle d' « attestation » des « comptes annuels ».
- Les autres alinéas visent uniquement à ce que le rapport du commissaire doit contenir des mentions. En l'occurrence, l'article 144, 6° du Code des sociétés parle d' « une **mention** indiquant si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice ».

Ce raisonnement est applicable *mutatis mutandis* pour le contenu des comptes consolidés.

1.4. OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS (OU CONSOLIDES) – PREMIERE PARTIE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

Les articles 144, 4° et 148, 3° du Code des sociétés disposent que:

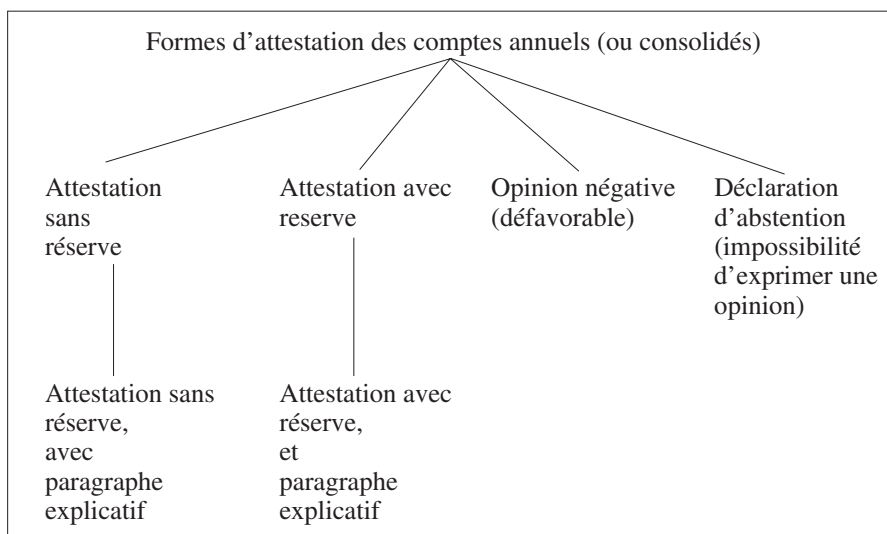
« (...) *L'attestation peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative (défavorable), ou, si les commissaires ⁽⁹⁾ sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention (impossibilité d'exprimer une opinion).* ».

Le terme « attestation » qui est utilisé par le Code des sociétés, fait référence à l'expression de l'opinion du commissaire sur l'image fidèle des comptes annuels (ou

⁽⁹⁾ Et dans l'article 148, 3° C. Soc. « *ou réviseurs d'entreprises* ».

consolidés), qui figure dans le « paragraphe d'opinion » de son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés).

En ce qui concerne l'expression de l'opinion, il est possible de la représenter selon le graphique suivant:



Les Normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises comprennent, entre autres, une description détaillée de la portée des différentes formes d'attestation.

1.4.1. L'attestation sans réserve

Le paragraphe 3.5.2. des Normes générales de révision dispose que:

« L'attestation ne peut être délivrée sans réserve que s'il a été satisfait aux points suivants:

- a) les comptes annuels ou consolidés ont été contrôlés conformément aux normes de révision de l'IRE, sans préjudice du paragraphe 3.3.1. des présentes normes;
- b) les comptes annuels ou consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives compte tenu des prescriptions légales et réglementaires ainsi que des normes comptables auxquelles il est référé;
- c) les règles d'évaluation ont été appliquées d'une façon constante ou les informations nécessaires sur leur modification et l'influence sur les résultats sont données dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés;
- d) toutes les informations nécessaires sont reprises avec clarté dans les comptes annuels ou consolidés en manière telle que, de l'avis du réviseur, ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité ou du groupe. »

Dans ces circonstances, la première partie du rapport du commissaire sera intitulée comme suit: « Attestation sans réserve des comptes annuels (ou consolidés) ».

1.4.2. L'attestation avec réserve

Le paragraphe 3.7.1. des Normes générales de révision prévoit que:

« Le réviseur émettra des réserves lorsqu'il est confronté à une des deux situations suivantes: soit une limitation dans l'étendue des travaux (3.7.2.), soit un désaccord avec les dirigeants concernant les règles et méthodes comptables retenues, leurs modalités d'application ou le caractère adéquat de l'information donnée dans les comptes annuels ou consolidés (3.7.3.). Les réserves seront exprimées dans le cas où elles sont significatives pour l'appréciation des comptes annuels ou consolidés. ».

Conformément au paragraphe 3.4.2. des Normes générales de révision:

« (...) des informations sont significatives pour l'image fidèle si leur omission ou leur présentation incorrecte sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers. (...) ».

Dans ces circonstances, le titre de la première partie du rapport du commissaire sera: « Attestation avec réserve des comptes annuels (ou consolidés) ».

1.4.3. L'adjonction d'un paragraphe explicatif

Les articles 144, 5° et 148, 4° du Code des sociétés disposent que le rapport du commissaire doit également comporter:

« une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation ».

Le texte ci-dessus se réfère entre autres ⁽¹⁰⁾ à l'adjonction d'un paragraphe explicatif dans le rapport du commissaire, sur les comptes annuels (ou consolidés).

Les paragraphes 3.6., 3.6.1., 3.6.2., 3.6.3. et 3.8. des Normes générales de révision disposent que:

« Lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'existence d'une déclaration d'abstention, le réviseur pourra inclure un paragraphe explicatif dans son attestation sans réserve. Le paragraphe explicatif s'impose en cas de problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. (...) »

⁽¹⁰⁾ Cette disposition légale peut cependant renvoyer à d'éventuelles informations complémentaires qui, conformément au paragraphe 3.11. des Normes générales de révision de l'IRE, peuvent être fournies, de façon succincte certes, par le commissaire, dans la **seconde partie** de son rapport sur les comptes annuels. Pour plus de clarté, il faut souligner que ces éventuelles informations complémentaires ne peuvent, en aucun cas, correspondre aux informations qui, conformément aux Normes générales de révision, doivent être reprises dans un paragraphe explicatif dans la première partie du rapport du commissaire.

Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. A défaut, il envisagera d'émettre une réserve.

Le réviseur doit considérer s'il convient d'inclure un paragraphe explicatif lorsqu'il existe une incertitude significative relative à un élément des comptes annuels ou consolidés. Par incertitude, il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entité et qui peuvent affecter les comptes annuels ou consolidés.

Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas évoqués au paragraphe 3.9.1., il ne pourra se contenter d'un paragraphe explicatif parce que cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle.

La formulation d'une réserve n'exclut pas un paragraphe explicatif (cf. par. 3.6. à 3.6.3.) concernant un sujet autre que celui qui fait l'objet de la réserve. L'intitulé approprié de la première partie du rapport sera « Attestation des comptes annuels avec réserve et paragraphe explicatif ».

Dans ces circonstances, le titre de la première partie du rapport du commissaire sera: « Attestation sans réserve des comptes annuels (ou consolidés), avec paragraphe explicatif » ou « Attestation des comptes annuels (ou consolidés) avec réserve et paragraphe explicatif ».

Le paragraphe explicatif ne peut en aucun cas précéder l'attestation ni se rapporter à un élément pouvant affecter négativement l'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés). Dans ce cas, l'opinion devra être adaptée.

Conformément au paragraphe 3.6.2. des Normes générales de révision: « (...) *Par incertitude, il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entité et qui peuvent affecter les comptes annuels (ou consolidés).* ». Sont donc visés, les événements sur lesquels l'entité, de par ses décisions prises tant par l'organe de gestion que par l'assemblée générale, n'a pas de contrôle direct.

A titre d'exemple, le paragraphe explicatif sera utilisé lorsque l'entité est confrontée à un ou plusieurs litiges dont l'issue est incertaine et ne pouvant être anticipée, pourrait affecter significativement les comptes annuels (ou consolidés) ou lorsque l'entité est confrontée à une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son activité.

Par contre, cette notion d'« incertitude » n'est pas rencontrée lorsqu'une entité utilise des données établies sur la base de perspectives d'avenir. Dans ces circonstances, le commissaire devra évaluer la méthodologie et les hypothèses retenues afin de s'assurer de leur caractère raisonnable. Il ne s'agira donc normalement pas d'une incertitude telle que visée ci-dessus et un paragraphe explicatif ne sera pas utilisé. Le commissaire

se référera utilement à la recommandation relative au contrôle des estimations comptables.

Le commissaire est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité.

Dans certains cas, lorsque la situation de l'entité est caractérisée par *de multiples incertitudes* influençant de façon significative les comptes annuels (ou consolidés), le commissaire ne pourra toutefois pas se limiter à un paragraphe explicatif, puisque cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle. Il y a lieu de se référer au point suivant (cf. *infra*, point 1.4.4.).

1.4.4. La déclaration d'abstention ou l'impossibilité d'exprimer une opinion

Le paragraphe 3.9.1. des Normes générales de révision dispose que:

« *Le réviseur d'entreprises ne peut délivrer une déclaration d'abstention que dans les deux cas suivants:*

- 1) *Lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé.*

A titre d'exemple ceci pourrait résulter:

- *de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles;*
- *de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables;*
- *d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes;*
- *de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés due à l'existence d'une limitation de l'étendue du contrôle.*

- 2) *Lorsque la situation de l'entité est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante.*

Le réviseur ne peut s'abstenir qu'après avoir établi qu'aucune technique de contrôle n'est appropriée pour résoudre les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et après avoir fait ce qui est en son pouvoir en vue d'établir si les comptes annuels ou consolidés présentent une image fidèle. ».

Dans ces circonstances, la première partie du rapport du commissaire sera intitulée comme suit: « Déclaration d'abstention sur les comptes annuels (ou consolidés) ».

1.4.5. L'opinion négative (défavorable)

Le paragraphe 3.9.2. des Normes générales de révision dispose que:

« Lorsque le réviseur désapprouve les comptes parce qu'il est en désaccord avec les dirigeants sur un ou plusieurs points tellement essentiels que même une attestation avec réserve ne peut pas être donnée, il émettra une opinion négative sur les comptes. Le désaccord doit porter, soit sur le fait que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats, soit sur le fait que ces comptes ne sont pas préparés conformément aux dispositions du référentiel comptable utilisé de sorte que l'image fidèle en est profondément affectée. Dans ces deux hypothèses, le rapport doit mentionner que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé.

Le rapport mentionnera les conséquences chiffrées de ce désaccord sur le patrimoine, la situation financière ou les résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé. Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler. ».

Dans ces circonstances, la première partie du rapport du commissaire sera intitulée comme suit: « Opinion négative sur les comptes annuels (ou consolidés) ».

1.5. MENTIONS COMPLEMENTAIRES – SECONDE PARTIE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

Le rapport du commissaire ne comporte pas seulement la partie relative à l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés), mais également les mentions complémentaires requises par le Code des sociétés, reprises dans la seconde partie.

La seconde partie du rapport du commissaire sera précédée par l'un des deux titres suivants:

- « Mentions et informations complémentaires » ou
- « Mentions complémentaires »

Au paragraphe 3.1.4., alinéa 3 des Normes générales de révision, il est précisé, qu'en principe, le rapport sur les comptes consolidés est établi suivant le même modèle que le rapport sur les comptes annuels: une introduction, une première partie avec l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels et en dernier lieu, une seconde partie contenant les mentions (et informations) complémentaires.

Lorsque le commissaire estime toutefois qu'aucune information complémentaire ne doit être fournie, le titre de la seconde partie du rapport du commissaire sur les comptes consolidés peut être omis. Dans ce cas, la mention complémentaire relative au rapport de gestion sur les comptes consolidés ⁽¹¹⁾ sera reprise juste après la première partie. Par contre, il sera toujours obligatoire de reprendre le titre approprié pour la première partie.

⁽¹¹⁾ C'est l'unique obligation légale en matière de mention complémentaire concernant les comptes consolidés.

Par conséquent, il est possible que le titre de la seconde partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels (ou consolidés) puisse varier selon l'insertion par le commissaire d'une (ou plusieurs) mention(s) complémentaire(s) et selon son souhait de compléter ce rapport par des informations complémentaires.

La seconde partie du rapport comportera, le cas échéant, des mentions complémentaires concernant:

- le rapport de gestion (sur les comptes consolidés);
- le (non-)respect des dispositions légales et réglementaires;
- la répartition des bénéfices et l'acompte sur dividendes;
- le (non-)respect des statuts ou du Code des sociétés;
- les conflits d'intérêts.

1.5.1. Le rapport de gestion (sur les comptes consolidés)

Le rapport du commissaire – le rapport sur les comptes annuels de même que le rapport sur les comptes consolidés – comportera également une mention sur la concordance entre le rapport de gestion (sur les comptes consolidés) de l'organe de gestion et les comptes annuels (ou consolidés).

Cette mention complémentaire du commissaire sur la concordance entre le rapport de gestion et les comptes annuels (ou consolidés), ne fait pas partie (*cf. supra*, point 1.3.3.) de l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels exprimée dans la première partie du rapport du commissaire. Par conséquent, cette mention complémentaire est reprise dans la seconde partie du rapport du commissaire⁽¹²⁾.

A. *Completeness assertion*

Le commissaire doit s'assurer que le rapport de gestion ou le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte toutes les mentions et informations requises par la loi.

Il mentionnera dans son rapport que le rapport de gestion (sur les comptes consolidés) contient toutes les informations requises par la loi.

A ce sujet, il est fait référence à la nouvelle norme « Contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) ».

B. *Concordance du rapport de gestion (sur les comptes consolidés) avec les comptes annuels (ou consolidés)*

Le rapport du commissaire mentionne s'il n'existe aucun défaut de concordance entre le rapport de gestion (sur les comptes consolidés) et les comptes annuels (ou consolidés).

Une telle mention ne signifie, en aucun cas, qu'une opinion doit être exprimée quant à la l'image fidèle du rapport de gestion. A ce sujet, il est fait référence à la nou-

⁽¹²⁾ Cf. l'exception sur ce dernier point exposée *supra*, point 1.3.3. du présent ouvrage.

velle norme « Contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) ».

Le paragraphe 3.10.2. des Normes générales de révision exige que le commissaire prête une attention particulière à l'analyse *des informations financières présentées sous forme de tableaux* (p. ex. aperçu du *cash flow*, analyse de ratios). A cet égard, il n'est pas seulement requis de vérifier si les chiffres ou les ratios utilisés pour la réalisation des tableaux, correspondent à ceux des comptes annuels (ou consolidés), mais également si l'information reflète visiblement une image trompeuse. Dans ces cas, le commissaire le mentionnera dans son rapport.

Le paragraphe 3.10.2. des Normes générales de révision dispose que:

« Il n'appartient pas au réviseur de donner son avis critique sur le caractère sincère et fidèle de l'analyse de la situation de la société, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de tel ou tel fait sur son développement futur. Toutefois, si l'organe de gestion présente l'évolution prévisible de la société en se basant sur des informations qui sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies, le réviseur en fera état dans son rapport. ».

C. Particularités dans le cas d'entités en difficultés

Lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, le commissaire vérifiera que le rapport de gestion comprend une justification de l'application des règles comptables de continuité.

Lorsque l'entité contrôlée est en difficultés financières graves au point que sa continuité est mise en péril, le conseil d'administration jugera normalement qu'il est de son devoir d'en informer l'assemblée générale. Le commissaire étudiera avec soin le contenu de cette information afin de déterminer si elle est suffisante pour éviter que l'utilisateur des comptes annuels ne soit trompé par l'utilisation du postulat de continuité dans l'élaboration des comptes annuels.

Il est évident que lorsque le problème de continuité est d'une importance telle, qu'une répercussion sur l'image fidèle des comptes annuels, en résulte, il sera nécessaire de formuler une réserve ou, le cas échéant, une déclaration d'abstention dans la première partie du rapport du commissaire. Si l'éventuel problème de continuité n'a pas nécessairement un impact sur l'image fidèle des comptes annuels et qu'il est suffisamment commenté dans ces comptes, le commissaire devra ajouter un paragraphe explicatif afin d'attirer l'attention sur le problème de continuité éventuel (par. 3.6.3. et 3.9.1 des Normes générale de révision).

D. Entreprises qui ne sont pas tenues d'établir, ni de déposer un rapport de gestion

Le paragraphe 3.10.4. des Normes générales de révision dispose que:

« Lorsque l'entité se trouve dans les conditions légales l'autorisant à ne pas établir de rapport de gestion et qu'un rapport répondant à ces conditions légales est

néanmoins établi, le réviseur se prononcera selon ce qui est énoncé dans les paragraphes précédents.

Si la société n'est pas tenue d'établir un rapport de gestion et qu'aucun document conforme à l'article 96 ou l'article 119 du Code des sociétés n'a été établi, le réviseur renvoie expressément à l'exemption prévue par la loi. Il vérifie néanmoins qu'aucune information trompeuse n'est communiquée à l'assemblée générale. ».

1.5.2. Le (non-)respect des dispositions légales et réglementaires

Le rapport du commissaire sur les comptes annuels mentionne expressément si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.

Dans la mesure où le non-respect des dispositions du Code des sociétés ⁽¹³⁾ et de ses arrêtés d'exécution fait l'objet d'une sanction pénale, le commissaire devra interpréter d'une façon restrictive le principe d'importance relative dans cette matière. Toutefois, compte tenu du fait que des incidents d'importance mineure interviennent, le plus souvent à propos d'aspects formels du système comptable dans des entités complexes, il est recommandé au commissaire d'atténuer la portée de cette mention par un commentaire approprié. Il en irait ainsi par exemple en cas d'absence de comptabilisation sans retard des engagements hors bilan dans une société commerciale ou industrielle ou en cas d'absence d'ajustements concernant des anomalies non significatives.

Le commissaire mentionnera si la comptabilité n'est pas organisée conformément aux dispositions légales et réglementaires belges.

Lorsque le non-respect des dispositions légales et réglementaires porte atteinte à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité, une opinion autre qu'une opinion sans réserve sera exprimée dans la première partie du rapport du commissaire. Dans ce cas, la mention de la seconde partie fera référence à la première partie du rapport du commissaire.

En vertu du Code des sociétés, la direction de l'entité se référera, à défaut de dispositions légales et réglementaires, aux usages et aux avis de la Commission des Normes comptables (CNC) et, lorsqu'elles sont applicables aux *International Financial Reporting Standards* (IFRS) telles qu'adoptées au sein de l'Union européenne.

Lorsqu'une dérogation aux règles comptables usuelles a été obtenue en vertu de l'article 14 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ⁽¹⁴⁾, le

⁽¹³⁾ Ou bien des dispositions de la loi comptable de 1975 pour ce qui concerne les autres formes juridiques que les sociétés.

⁽¹⁴⁾ « Le Ministre des Affaires économiques peut autoriser, dans des cas spéciaux et moyennant l'avis motivé de la commission prévue à l'article 13, des dérogations aux règles arrêtées en vertu de l'article 4, alinéa 6, de l'article 9, § 2, des articles 10 et 11. Ce pouvoir est exercé dans les mêmes formes par le Ministre des Classes moyennes, en ce qui concerne les sociétés et autres entreprises qui peuvent être déclarées petites au sens où ce terme est entendu dans le Code des sociétés. La commission est informée de la décision du Ministre. » (art. 14 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises)

commissaire estimera s'il est nécessaire de faire à nouveau référence dans la seconde partie de son rapport (*cf. infra*, point 2.2.) à l'annexe aux comptes annuels.

1.5.3. La répartition des bénéfices et l'acompte sur dividendes

Le rapport du commissaire à l'assemblée générale d'une société indique si l'affectation du résultat et, le cas échéant, l'affectation bénéficiaire proposée à cette assemblée, sont conformes aux statuts et au Code des sociétés.

Lorsque l'organe de gestion a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acompte(s) sur dividendes (conformément à l'art. 618 C. Soc.), le rapport distinct du commissaire relatif à ces décisions doit être joint au rapport du commissaire à l'assemblée générale ordinaire. Il sera utile de se référer à cette annexe dans la seconde partie du rapport du commissaire.

Si des événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice dégagent des résultats négatifs en manière telle que la distribution prévue des bénéfices pourrait porter atteinte à la situation financière de l'entité, le commissaire en fera état dans son rapport. Dans ce cas, le commissaire devra également revoir son attestation.

1.5.4. Le (non-)respect des statuts ou du Code des sociétés

Le commissaire mentionnera spécialement dans la seconde partie de son rapport, qu'il n'a point eu connaissance d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés.

Toutefois, cette mention pourra être omise lorsque la publication de cette violation est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment lorsque l'organe de gestion a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité.

L'assemblée générale devant décider de la décharge des administrateurs ou des gérants, doit être correctement informée de toute violation des statuts ou du Code des sociétés que le commissaire aurait pu constater à l'occasion de son contrôle. L'obligation de révélation porte sur le non-respect des statuts ou du Code des sociétés et également sur les autres lois citées expressément dans le Code. La violation d'autres dispositions légales ayant une influence sur les comptes annuels, est étudiée sous son seul aspect comptable.

La violation des statuts ou du Code des sociétés, ne doit pas être mentionnée si l'organe de gestion a pris les mesures appropriées pour éliminer les conséquences éventuelles de cette situation illégale.

Lorsque les conséquences de la violation se poursuivent, le commissaire engagerait sa propre responsabilité en omettant de mentionner cette violation dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.

Si aucun non-respect n'a été constaté, le commissaire le signalera sous forme négative.

Lorsque le non-respect des statuts ou du Code des sociétés compromet l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entité, ce fait sera traité dans la première partie du rapport du commissaire. Dans ce cas, la mention dans la seconde partie du rapport du commissaire fera référence à la première partie de ce rapport.

1.5.5. Les conflits d'intérêts

Lorsque le conseil d'administration prend une décision ou effectue une opération dans laquelle un administrateur a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale (art. 523 C. Soc.) et dans le cas des sociétés cotées pouvant donner lieu à un avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs (art. 524 C. Soc.), le rapport du commissaire devra reprendre les mentions requises par le Code des sociétés.

Le rapport devra comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions du conseil d'administration, qui comportaient un tel intérêt opposé (art. 523, § 1^{er}, al. 3 C. Soc.).

Cette disposition s'applique non seulement pour les sociétés anonymes (SA) mais également pour les sociétés en commandite par actions (SCA) ainsi que pour les sociétés privées à responsabilité limitée (SPRL) qui sont gérées par un collège de gérants.

Dans les sociétés anonymes dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé situé dans un Etat membre de l'Union européenne, le rapport du commissaire contient une description des décisions du conseil d'administration pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société. Les commissaires ajoutent, le cas échéant, les commentaires appropriés qu'ils estiment devoir faire.

Lorsqu'en vertu de l'article 524*bis* du Code des sociétés, c'est le comité de direction qui, le cas échéant, prend une décision ou effectue une opération dans laquelle un membre de ce comité de direction a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimonial, le rapport du commissaire devra comporter une description distincte des conséquences patrimoniales pour la société, des décisions du comité de direction qui comportaient un tel intérêt opposé (art. 524*ter* C. Soc.).

Cette disposition s'applique pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions.

Lorsqu'un conflit d'intérêt porte atteinte à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de la société, l'opinion du commissaire, dans la première partie de son rapport, sera adaptée en conséquence.

Dans ce cas, il sera fait référence, dans la seconde partie du rapport, à ce qui a été mentionné en matière de conflit d'intérêts, dans la première partie du rapport du commissaire.

1.6. INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES – SECONDE PARTIE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

Le commissaire peut ajouter, dans la seconde partie de son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés), un ou plusieurs paragraphes, en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels (ou consolidés) ou du rapport de gestion (sur les comptes consolidés), qu'il estime nécessaires pour la bonne compréhension de ces documents.

Les informations complémentaires concernant un élément relatif aux comptes annuels (ou consolidés) ne peuvent, *en aucun cas*, faire référence à l'opinion sur l'image fidèle de ces comptes exprimée dans la première partie du rapport du commissaire. En effet, ces informations complémentaires ne peuvent, en aucun cas, remplacer une réserve, ni un paragraphe explicatif.

Les informations complémentaires doivent être limitées et ne peuvent comprendre de digressions inutiles. Sans préjudice du paragraphe 3.11.2. des Normes générales de révision (informations complémentaires concernant les règles d'évaluation, *cf. infra*, point 1.6.1.), ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes annuels (ou consolidés) ou du rapport de gestion (sur les comptes consolidés).

Il faut signaler qu'il n'est pas de la compétence du commissaire de fournir des informations sur l'entité, qui ne seraient pas déjà reprises dans les comptes annuels ou dans le rapport de gestion, à l'exception, le cas échéant, de la motivation de l'attestation avec réserve ou de l'opinion négative (défavorable) ou de la déclaration d'abstention de la première partie du rapport du commissaire.

1.6.1. Règles d'évaluation

Le commissaire prêtera une attention particulière à la publication des règles d'évaluation dans l'annexe. L'absence de règles d'évaluation dans l'annexe pourrait, dans certains cas, priver le lecteur d'informations essentielles et stratégiques sur les règles d'évaluation retenues par l'entité, et pourrait également influencer l'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés). Le commissaire devra tenir compte de cette situation en exprimant son opinion. En tout état de cause, la seconde partie du rapport devra mentionner le non-respect de cette disposition légale et réglementaire.

De même, une grande attention doit être prêtée au principe de permanence des méthodes d'évaluation. S'il estime que l'information sur la modification d'une règle d'évaluation est insuffisante, le commissaire mentionnera expressément dans son rapport la nature des modifications et, dans la mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes annuels présentés en comparaison avec l'exercice précédent.

1.6.2. Contrôle interne

Si le commissaire estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas

l'expression d'une réserve, conformément aux paragraphes 3.3.7. et 3.7.2. des Normes générales de révision, il pourra en faire mention dans la seconde partie de son rapport.

1.6.3. Autres informations

Des informations complémentaires peuvent également concerner des éléments qui n'affectent pas directement les comptes annuels (ou consolidés) mais qui sont en relation avec des informations reprises dans le rapport de gestion (sur les comptes consolidés). Cette situation est cependant exceptionnelle.

1.7. LES NORMES ET LES RECOMMANDATIONS DE REVISION

L'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, dispose que: « *Le Conseil de l'Institut peut définir les normes de révision usuelles pour l'exécution des missions de révision* ». Les normes de révision de l'IRE ont été rédigées sur la base des Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing*, Normes ISA). Récemment, ces normes ont connu une évolution importante et une évolution similaire est attendue à court terme en Belgique (*cf. supra*, point 1.2.1.).

En Belgique, seules les normes édictées par le Conseil de l'Institut sont applicables aux membres de l'Institut. En vertu de l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision applicables. Le paragraphe 1.1.2. des Normes générales de révision, détermine la portée qu'il convient d'accorder aux différents textes:

« L'exercice d'un travail consciencieux signifie que le réviseur doit accomplir avec soin toutes les diligences normales de sa mission. Pour déterminer ce qu'il faut entendre par diligence normale, il convient de se référer dans l'ordre:

- a) *au texte légal qui définit la mission et détermine les modalités de son exercice. S'il n'existe pas de texte légal, la mission a une origine purement contractuelle et il convient de s'en reporter à la convention qui lie le réviseur à son client.*
- b) *aux normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises que chaque membre est tenu de respecter.*

Il conviendra de se référer aux normes générales ou aux normes spécifiques applicables au contrôle de certains types d'entités, telles les institutions financières et les entreprises d'assurances.

- c) *Les « recommandations » de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates même si celles-ci ne correspondent pas aux dites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier.*
- d) *Les recommandations d'origine internationale ne sont applicables en Belgique que dans la mesure où le Conseil de l'Institut les a publiées à titre de recommandation à l'échelon national. ».*

1.8. LA LETTRE D’AFFIRMATION DE LA DIRECTION

Dans le cadre du rapport du commissaire, il paraît essentiel de rappeler l’importance des éléments probants pour le commissaire et parmi ceux-ci, la lettre d’affirmation de la direction.

La recommandation de l’Institut des Reviseurs d’Entreprises « Les déclarations de la direction » datant de juin 1997 à laquelle le commissaire devait se référer antérieurement, mettait en évidence la nécessité d’obtenir des déclarations de la part des responsables de la société. Conformément aux normes internationales, l’obtention d’une lettre d’affirmation est devenue une pratique généralisée.

Depuis le 15 décembre 2006, cette recommandation a été remplacée par une nouvelle norme de révision « Les déclarations de la direction » rejoignant ainsi les normes internationales selon lesquelles l’obtention d’une lettre d’affirmation est devenue une obligation.

Conformément au nouveau paragraphe 2.5.5. des Normes générales de révision, la lettre d’affirmation devient obligatoire et son contenu minimal a été fixé. Les paragraphes 3.3.5. et 3.9.1. des mêmes Normes ont été adaptés afin de rappeler le fait que le refus de la direction de signer la lettre contenant les déclarations requises entraîne automatiquement une limitation de l’étendue du contrôle (*scope limitation*) qui conduit à l’expression d’une réserve dans le rapport du commissaire ou à l’impossibilité d’exprimer une opinion (abstention).

Lorsque la direction refuse de fournir des déclarations supplémentaires demandées car jugées nécessaires ou appropriées par le commissaire, il examinera la question de savoir si cette situation conduit à une limitation de l’étendue de son contrôle.

La nouvelle norme ⁽¹⁵⁾ reprend dans son annexe un exemple de lettre d’affirmation indicatif. Il illustre la manière dont le texte contenant les déclarations requises peut être rédigé. Le commissaire apprécie en fonction des circonstances quelles sont les déclarations additionnelles qu’il estime nécessaires ou appropriées.

1.9. LA SIGNATURE DU RAPPORT ET LA RESPONSABILITE

Les administrateurs ou gérants de l’entité sont responsables de l’établissement et de l’arrêté des comptes annuels ainsi que des autres informations comptables ou financières qui doivent être établies conformément à la loi. L’objectif essentiel de la révision par le commissaire est l’expression d’un avis d’expert sur la fidélité de ces informations conformément au référentiel comptable applicable. Le commissaire est responsable de l’opinion qu’il exprime à cet égard.

En apposant sa signature au bas du rapport, le commissaire déclare vis-à-vis de toute personne concernée qu’il a accompli les diligences normales de ses fonctions et qu’au terme des procédures d’audit, il est en mesure d’exprimer dans son rapport, l’assurance

⁽¹⁵⁾ Cf. IRE, *Nouvelles normes de révision* (15 décembre 2006), annexe au *Rapport annuel*, 2006, p. 83-96.

raisonnable que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité.

Le rapport du commissaire ne peut, en aucun cas, être une garantie d'exactitude absolue des états financiers. S'il réalise un audit conformément aux normes de la profession (obligation de moyen), le risque d'audit persiste naturellement, c'est-à-dire le risque que l'opinion du commissaire soit inappropriée (*inappropriate*), bien qu'au travers du planning et de la mise en œuvre de l'audit, ce risque soit ramené à un niveau faible acceptable. Par contre, le commissaire engage sa responsabilité lorsqu'il signe un rapport bien que les procédures d'audit qu'il a effectuées soient insuffisantes ou peu appropriées à la situation, ou encore, lorsque ses conclusions ne coïncident pas avec les observations qui ont pu être faites au cours des procédures d'audit.

26

1.9.1. Sociétés de révision

En Belgique, la fonction de commissaire dans une société peut être confiée à un réviseur d'entreprises, personne physique ou à une société de révision pour autant que celle-ci soit inscrite au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Conformément à l'article 132 du Code des sociétés, chaque fois qu'une mission de révision est confiée à une société civile, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs, un représentant chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente.

Il s'ensuit que la désignation d'une société civile aux fonctions de commissaire ou pour toutes autres missions légales implique une responsabilité solidaire du représentant que celle-ci a désigné. C'est pour cette raison que le rapport devra nécessairement être signé par ce dernier.

La pratique courante dans certains pays voisins consistant à n'indiquer que le nom de la société est inadmissible au regard de la législation belge.

Le mode de présentation de la signature que l'Institut préconise est le suivant:

| |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Société XYZ Commissaire représentée par X Nom (associé, administrateur, réviseur d'entreprises) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Dans certains cas, l'associé, le gérant ou l'administrateur d'une société de révision est lui-même une société de révision.

Pour autant qu'on puisse admettre qu'un rapport de commissaire soit signé par « la société A, représentée par la société B », encore faudrait-il ajouter que la société B

qui exécute la mission de révision soit elle-même représentée par son associé ou gérant, monsieur B. Dans ces circonstances, le Conseil a jugé préférable que la « société intermédiaire » soit rendue transparente et que monsieur B puisse être désigné directement comme représentant la société de révision A, même si ce dernier ne dispose pas directement et à titre personnel de la qualité d'associé, de gérant ou d'administrateur.

1.9.2. Utilisation des procédures d'audit d'autres réviseurs

Il arrive fréquemment que le réviseur d'entreprises doive s'appuyer sur les travaux d'un confrère belge ou étranger qui effectue des fonctions similaires dans une entreprise liée. Ceci se produira sans doute dans le cadre du contrôle des comptes consolidés mais également pour la révision de certains comptes annuels.

La responsabilité du commissaire qui signe un rapport n'est pas modifiée par l'intervention d'autres réviseurs. Le recours aux procédures d'audit d'un confrère est une procédure d'audit comparable à toute autre, dont l'application doit se faire conformément aux normes et recommandations de révision. Le commissaire qui a utilisé les procédures d'audit de son confrère pourra engager sa responsabilité lorsqu'il ne s'est pas assuré, avec tout le soin que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel, que les conditions d'utilisation des procédures d'audit étaient effectivement suffisantes.

1.10. LA DELEGATION DE SIGNATURE ⁽¹⁶⁾

Selon l'article 18, alinéa 3, phrase 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (*M.B.*, 18 janvier 1994): « (...) *En cas de force majeure, le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.* ». A l'occasion d'un cas particulier, le Conseil ⁽¹⁷⁾ a été amené à s'interroger sur la portée de cette disposition. Sur la base de l'avis de la Commission des Questions éthiques, il a fait l'analyse suivante.

Dès l'instant où la signature porte sur un rapport de commissaire ou un rapport similaire relatif aux comptes consolidés ou à l'information économique et financière fournie au conseil d'entreprise, il y a lieu d'interpréter les dispositions réglementaires de façon restrictive. Il faut en effet tenir compte du système de responsabilité personnelle établi par la loi, y compris dans le cas des sociétés de révision.

Il convient de préciser d'abord la portée des termes « déléguer son pouvoir de signature ». L'article 18 ne permet pas la délégation de la responsabilité. En effet, la responsabilité du commissaire qui délègue sa signature n'en est pas pour autant diminuée. Il reste pleinement en fonction nonobstant son empêchement. Si le commissaire n'est plus en mesure d'assumer cette responsabilité, il préférera démissionner.

⁽¹⁶⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 508-510.

⁽¹⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 43-45.

En conséquence, la signature du rapport en cas de délégation, devra être apposée au-dessus de la formule suivante: « X, réviseur d'entreprises, en l'absence de Y, commissaire » ou toute formule équivalente.

La délégation de signature doit être formalisée et préalable. Toutefois, au sein d'une société de révision, des règles générales peuvent organiser la délégation de façon systématique et durable.

Le réviseur d'entreprises qui accepte de signer en lieu et place d'un confrère ne supporte pas la responsabilité d'une mission dont il n'a pas été investi. Toutefois, une approche professionnelle suppose que ce réviseur d'entreprises ait pu s'assurer avant de signer que les diligences nécessaires ont été accomplies par l'équipe de révision du confrère empêché et le confrère lui-même, conformément à l'article 16 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Si le réviseur d'entreprises qui bénéficie de la délégation de signature estime ne pas pouvoir signer en toute conscience professionnelle le rapport qui lui est présenté au nom du confrère empêché, il n'a pas le droit de le modifier sans l'autorisation de ce dernier. Dès lors, il n'aurait d'autre possibilité que de décliner la délégation qui lui est faite.

En ce qui concerne les circonstances de force majeure dans lesquelles une délégation de signature peut intervenir, on signalera tout d'abord l'éloignement quelle qu'en soit la raison. Le motif de l'éloignement ne doit pas être lié à la force majeure. Ainsi, par exemple, un réviseur d'entreprises qui a été amené à faire un déplacement dans un pays lointain et qui serait invité, alors qu'il est à l'étranger, à signer un rapport ou une attestation quelconque dans l'urgence, pourrait organiser les contrôles à effectuer et donner son approbation à un projet de rapport, de l'endroit où il se trouve. Il peut demander à un confrère de conclure formellement la mission en apposant sa signature, celle-ci ne pouvant être donnée par télécopie.

Le Conseil estime que les principes sont les mêmes dans le cadre des missions particulières (apport, quasi-apport, etc.). Toutefois, il ne serait pas acceptable de signer au nom d'un confrère empêché lorsque celui-ci n'a pas préalablement accepté la mission, fixé les grandes lignes de son exécution et apprécié les conclusions, de manière telle qu'il puisse en supporter la responsabilité.

En cas d'incapacité par suite de maladie, accident ou autre motif d'empêchement, il est envisageable de faire appel à l'article 18 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 même si le réviseur d'entreprises n'a pas la possibilité de suivre de façon active la totalité des procédures d'audit. Toutefois, si les circonstances de l'incapacité devaient empêcher le confrère d'assumer la responsabilité effective de la mission, il devrait mettre fin à ses fonctions lors de l'assemblée générale la plus proche.

Par contre, l'article 18 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 ne pourra pas être invoqué en cas de suspension. En effet, dans de telles circonstances, le réviseur a perdu toute capacité professionnelle. Il lui est fait défense d'exercer personnellement ou par personne interposée, tout acte de la profession pendant la durée de la suspension.

1.11. RAPPORT LORSQU'UN COMMISSAIRE SUPPLEANT INTERVIENT ⁽¹⁸⁾

Lors de la nomination du commissaire, il est possible de prévoir également la désignation d'un suppléant qui, dans des conditions préalablement établies, pourra assumer les fonctions de commissaire, en remplacement du commissaire en titre.

Selon les travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 525/35, p. 32) de la loi du 21 février 1985 portant réforme du révisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 février 1985), il y a lieu de se référer au régime prévu par les statuts afin de décider à quel moment le suppléant entrera en fonction.

La question qui se pose est de savoir ⁽¹⁹⁾ comment rédiger le rapport de révision lorsque le commissaire suppléant exerce effectivement pendant un certain temps la fonction de commissaire. Tant le commissaire en titre que son suppléant devront établir un rapport dans lequel ils rendront compte à l'assemblée générale de la manière dont ils ont accompli leur mission au cours de la période pendant laquelle ils étaient en fonction. C'est sur cette base que leur décharge pourra être votée.

Puisque aucun des deux réviseurs en cause n'aura eu l'occasion d'accomplir l'ensemble des travaux de contrôle pendant toute la période, les réviseurs ne peuvent en principe être obligés à établir et à signer un seul rapport de révision des comptes annuels. Celui qui sera effectivement en fonction au moment de l'assemblée générale a pour mission de faire rapport à celle-ci, mais une collaboration entre les deux confrères s'impose. Par ailleurs, celui qui signera le rapport de révision pourra se fonder sur les travaux effectués par son confrère ⁽²⁰⁾.

La Commission juridique ajoute enfin que, dans certaines circonstances, le rapport unique, signé par les deux réviseurs pourra être acceptable ⁽²¹⁾.

1.12. MODIFICATION DES COMPTES ANNUELS APRES LA SIGNATURE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE ⁽²²⁾

Le Conseil a été interrogé ⁽²³⁾ sur l'attitude que doit adopter un réviseur d'entreprises lorsqu'une société modifie les données comptables ou financières sur la base desquelles il a établi son rapport.

Une distinction doit être établie selon que la modification résulte d'une décision de l'organe de gestion de la société (conseil d'administration ou gérant) ou d'une décision de l'assemblée générale. Dans la première hypothèse, il s'agira d'interpréter les règles légales relatives à l'information de l'assemblée générale. Dans la seconde hypothèse,

⁽¹⁸⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 510-511.

⁽¹⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 198.

⁽²⁰⁾ Cf. IRE, Recommandation de révision « Utilisation du travail d'un autre réviseur » (4 mars 1988), *Vademecum*, t. II, Législation et normes professionnelles, Bruxelles, Editions Standaard, 2005, p. 518-525.

⁽²¹⁾ Cf. IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, Partie 2, Chapitre 2 Sociétés professionnelles de réviseurs d'entreprises disposant de la personnalité juridique, point 5.6 Suppléant, p. 76.

⁽²²⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 504-507.

⁽²³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 50-52.

c'est l'information des tiers par la voie de la publicité légale (dépôt et publication) qui sera en cause.

1.12.1. Modification par l'organe de gestion

Selon l'article 143 du Code des sociétés ⁽²⁴⁾, l'organe de gestion d'une société doit remettre les comptes annuels et le rapport de gestion au commissaire un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté en vertu du présent Code (à savoir un mois au moins avant l'assemblée générale ordinaire). Le commissaire doit faire rapport sur ces documents afin que tous les documents et rapports soient mis à la disposition des associés, au siège social, quinze jours au moins avant la date de l'assemblée (art. 553 C. Soc.).

30

RAPPORT DU COMMISSAIRE: PRINCIPES GÉNÉRAUX

Dans des cas exceptionnels, les comptes annuels et le rapport de gestion pourraient être modifiés plus de 15 jours avant l'assemblée générale. Il ne serait pas admissible que cette modification intervienne sans que le commissaire en soit informé. Dans ce cas, le rapport du commissaire devrait tenir compte de la modification. Le cas échéant un nouveau rapport serait établi. Ceci pourrait entraîner des problèmes matériels portant préjudice au respect du délai dans lequel le commissaire doit déposer son rapport. Si ce délai n'est pas respecté, le commissaire devrait s'en justifier dans son rapport.

La solution serait-elle différente si la décision de l'organe de gestion intervenait moins de 15 jours avant l'assemblée? Une réponse négative s'impose. Il n'est en effet pas admissible que le rapport de révision concerne des documents différents de ceux sur lesquels l'assemblée doit se prononcer. Si le commissaire n'est pas en mesure de donner une opinion sur les comptes modifiés ou sur leur concordance avec les comptes annuels, en raison des délais légaux qui ne sont pas respectés, il n'aurait d'autre alternative que de rendre un rapport d'abstention dûment justifié.

Il n'appartient pas au commissaire de se prononcer sur le point de savoir si l'assemblée générale a été valablement tenue. Celle-ci peut décider de s'ajourner en vue de permettre aux associés de s'informer. Dans certaines sociétés, l'organe de gestion peut également proroger à trois semaines la décision relative à l'approbation des comptes annuels (art. 555 C. Soc.).

Si la modification des comptes annuels intervient à la suite d'une prorogation de l'assemblée générale, le commissaire devra également établir un nouveau rapport adapté aux comptes annuels soumis à la délibération de la seconde assemblée.

1.12.2. Modification par l'assemblée générale

Selon les articles 554 et 555 du Code des sociétés, l'assemblée générale discute les comptes annuels, les adopte et après prorogation, a le droit de les arrêter définitivement. Il convient tout d'abord de se demander si en dehors de toute prorogation, l'assemblée générale a le droit de les approuver dans une forme qui n'est pas celle qui lui est présentée par l'organe de gestion.

⁽²⁴⁾ Disposition commune aux personnes morales régies par le Code des sociétés.

La réponse à cette question n'est pas évidente.

Distinguons deux hypothèses:

- Les comptes sont présentés à l'assemblée en tenant compte d'une proposition de répartition bénéficiaire faite par l'organe de gestion. Dans cette hypothèse, il est certain que l'assemblée a le pouvoir de modifier cette répartition avec les conséquences que ceci peut avoir sur la présentation des comptes annuels.
- Par contre, on peut se demander si l'assemblée générale a le pouvoir de modifier des règles d'évaluation que l'organe de gestion a établies en vertu d'une compétence propre résultant de l'article 28, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.*, 6 février 2001). Le Conseil de l'IRE ne se prononce pas sur ce point de droit. Il a examiné les conséquences d'une telle décision de l'assemblée générale.

Le rapport du commissaire doit être déposé et publié avec les comptes annuels à la Centrale des bilans (art. 98, 100, 101, 102 et 103 C. Soc.). Les articles 104 et 105 du Code des sociétés prévoient aussi d'autres formes de publicité volontaires. L'objet de ces publications est principalement l'information des tiers.

Peut-on envisager que le rapport de révision ne corresponde pas exactement aux comptes annuels publiés? Ou faut-il au contraire permettre une nouvelle version du rapport qui n'a pas été préalablement soumise à l'assemblée générale?

Ces deux propositions sont également inacceptables. Dans le premier cas, l'information des tiers ne serait pas adéquate. Dans le second cas, le commissaire se situerait en marge du Code des sociétés. Dès lors, le Conseil se prononce en faveur de l'alternative suivante:

- soit le commissaire peut se prononcer immédiatement sur la modification proposée: il fera alors acter son opinion dans le procès-verbal de l'assemblée et demandera qu'un extrait de ce procès-verbal soit joint à son rapport pour la publication (cela pourrait être le cas si l'assemblée suit l'avis du commissaire en faisant disparaître l'objet d'une réserve figurant sur son rapport);
- soit le commissaire ne peut pas se prononcer sur la version modifiée des comptes annuels. Il fera alors acter une déclaration d'abstention au procès-verbal de l'assemblée en demandant que cette déclaration soit annexée à son rapport.

Dans ces deux cas, il est de bon usage que le commissaire adresse une confirmation écrite de sa position à la société.

1.13. LA PUBLICATION DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

L'article 100 du Code des sociétés, impose aux entreprises de déposer à la (Centrale des bilans de la) Banque Nationale de Belgique (BNB), le rapport du commissaire, en même temps que les comptes annuels. Conformément à l'article 103 du Code des

sociétés, la BNB fournit une copie des pièces déposées aux greffes des tribunaux du commerce.

Par ailleurs, l'article 104 du Code des sociétés prévoit des dispositions spécifiques pour la publication volontaire des comptes annuels, par exemple dans une plaquette commerciale:

« Lorsque, en plus de la publicité prescrite par les articles 98 et 100, la société procède par d'autres voies à la diffusion intégrale de ses comptes annuels ou du rapport de gestion, leur forme et leur contenu doivent être identiques à ceux des documents qui ont fait l'objet du rapport des commissaires. Ils doivent être accompagnés du texte de ce rapport. Si les commissaires ont attesté les comptes annuels sans formuler de réserves, le texte de leur rapport peut être remplacé par leur attestation. ».

32

De même, l'article 105 du Code des sociétés précise que:

« Sans préjudice de la publication prévue par les articles 98 et 100, les sociétés peuvent diffuser leurs comptes annuels dans une version abrégée, pour autant que celle-ci n'altère pas l'image du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société. En ce cas, il est fait mention qu'il s'agit d'une version abrégée et il est fait référence à la publication effectuée en vertu de la loi. Si les comptes annuels n'ont pas encore été déposés, il en est fait mention. Ni le rapport, ni l'attestation des commissaires ne peut accompagner ces comptes annuels abrégés. Il doit toutefois être précisé si une attestation sans réserve, une attestation avec réserve ou une opinion négative a été émise, ou si les commissaires se sont trouvés dans l'incapacité d'émettre une attestation. Il est, en outre, le cas échéant, précisé s'il est fait référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires ont attiré spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation. ».

Conformément à l'article 120 du Code des sociétés, les mêmes principes sont d'application pour les comptes consolidés:

« Les comptes consolidés ainsi que le rapport sur les comptes consolidés sont mis à la disposition des associés de la société consolidante dans les mêmes conditions et dans les mêmes délais que les comptes annuels. Ces documents sont communiqués à l'assemblée générale et sont publiés dans les mêmes délais que les comptes annuels.

Il peut être dérogé à l'alinéa 1^{er} au cas où les comptes consolidés ne sont pas arrêtés à la même date que les comptes annuels afin de tenir compte de la date de clôture des comptes des sociétés les plus nombreuses ou les plus importantes comprises dans la consolidation. Dans ce cas, les comptes consolidés ainsi que les rapports consolidés doivent être tenus à la disposition des associés et publiés au plus tard sept mois après la date de clôture. ».

Lorsque les comptes annuels (ou consolidés) ainsi que le rapport du commissaire font l'objet d'une publication, il est recommandé au commissaire, conformément aux Normes générales de révision, paragraphe 3.17., de surveiller que les comptes annuels publiés correspondent aux comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion et contrôlés par le commissaire. La recommandation de révision « Contrôle des formalités

d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés » (6 septembre 1996), traite de ce sujet.

CHAPITRE 2

COMMENTAIRES SUR LE RAPPORT DU COMMISSAIRE

2.1. GENERALITES

Dans ce chapitre, la structure du rapport du commissaire composé de deux parties, sera analysée, permettant au commissaire d'obtenir une parfaite connaissance des textes qui doivent être insérés dans son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés). Ceci vaut *mutatis mutandis* pour le rapport du commissaire sur les comptes consolidés, bien que ce chapitre 2 n'en fasse pas explicitement référence.

Déjà en 1997, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avait entériné la distinction entre la première et seconde partie du rapport du commissaire dans ses Normes générales de révision. Fin 2006, le Conseil de l'IRE a, par ailleurs, décidé, pour la première fois, que cette différence devait être reprise *expressis verbis* dans le paragraphe introductif qui précède ces deux parties.

Par ailleurs, faisant suite à l'évolution au niveau international reflétée par la norme ISA 700, une attention particulière sera portée à la différence entre:

- la responsabilité de l'organe de gestion d'une entité contrôlée relative à l'établissement des comptes annuels, l'établissement et le contenu du rapport de gestion ainsi qu'au respect par la société du Code des sociétés et des statuts;
- la responsabilité du commissaire d'exprimer une opinion sur l'image fidèle des comptes annuels.

En outre, il faut souligner que des « mentions » complémentaires doivent être reprises dans la seconde partie du rapport du commissaire, conformément à la loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés.

2.2. COMMENTAIRES SUR LA FORMULATION DU RAPPORT DU COMMISSAIRE SUR LES COMPTES ANNUELS

« RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ sur LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 200_ »

« Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (le cas échéant: de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de commerce). Le rapport inclut notre opinion sur les comptes annuels ainsi que les mentions (et informations) complémentaires requises. »

Dès l'introduction du rapport du commissaire, le lecteur se rappellera qu'il existe deux parties dans le rapport du commissaire: la première partie relative à l'attestation de l'image fidèle des comptes annuels et la seconde partie relative aux mentions et informations complémentaires.

« Attestation sans réserve des comptes annuels

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels pour l'exercice (le cas échéant: de __ mois) clos le _____ 200_, établis sur la base du référentiel comptable

applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

L'établissement des comptes annuels relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend: la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de règles d'évaluation appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes annuels sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs. »

Le titre précède la première partie du rapport du commissaire. Il précise le type de rapport du commissaire (cf. paragraphe d'opinion). Comme par le passé, il existe, en principe, quatre formes de rapport: l'attestation avec ou sans réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention) et l'opinion négative (défavorable). La première partie d'une attestation avec ou sans réserve peut être complétée par un paragraphe explicatif soulignant une incertitude clairement identifiée dans les comptes annuels ou dans le rapport de gestion ⁽²⁵⁾. En second lieu, un paragraphe explicatif sera utilisé lorsque l'entité fait face à des difficultés mettant en péril sa continuité. Le paragraphe explicatif sera également mentionné dans le titre du rapport.

Les comptes annuels contrôlés sont clairement identifiés via une mention comportant trois paramètres fondamentaux: la date de clôture, le total du bilan et le résultat de l'exercice (rubrique XI du compte de résultats). Cette identification sera faite en euros, étant donné que généralement, les comptes annuels sont présentés en euros à l'assemblée générale et que de plus à partir du 1^{er} avril 2007, ils devront être déposés à la Banque Nationale de Belgique en euros. Les comptes consolidés seront quant à eux identifiés dans le rapport du commissaire en milliers d'euros voire en millions d'euros, selon la présentation de ceux-ci.

Lorsqu'en vertu de l'article 14 de la loi du 17 juillet 1975 ⁽²⁶⁾, il est accordé à l'entité une dérogation aux règles comptables, la référence au référentiel comptable applicable sera adaptée comme suit: « (...) en vertu du référentiel comptable applicable en Belgique et/ou la dérogation du Ministre d.d. (date) relative à _____ telle que mentionnée dans l'annexe ».

⁽²⁵⁾ Cf. IRE, Normes générales de révision, par. 3.6.1.

⁽²⁶⁾ « Le Ministre des Affaires économiques peut autoriser, dans des cas spéciaux et moyennant l'avis motivé de la commission prévue à l'article 13, des dérogations aux règles arrêtées en vertu de l'article 4, alinéa 6, de l'article 9, § 2, des articles 10 et 11. Ce pouvoir est exercé dans les mêmes formes par le Ministre des Classes moyennes, en ce qui concerne les sociétés et autres entreprises qui peuvent être déclarées petites au sens où ce terme est entendu dans le Code des sociétés. La Commission est informée de la décision du Ministre. » (art. 14 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises)

En outre, les responsabilités seront précisées.

D'une part, la rédaction des comptes annuels est de la compétence exclusive de l'organe de gestion de l'entité. Autrement dit: l'organe de gestion de l'entité doit **fournir** au *stakeholder* externe **l'assurance raisonnable** (*to provide assurance*) que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Par conséquent, l'entité même remplit un rôle primordial dans la transmission d'informations nécessaires dans la chaîne de l'information financière (*financial reporting chain*).

D'autre part, le commissaire est chargé **d'obtenir l'assurance raisonnable** (*to obtain reasonable assurance*) que, suite aux procédures d'audit, les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Par conséquent, le commissaire remplit un rôle secondaire dans le processus du reporting financier **sans** pouvoir fournir une garantie absolue (100 % de sûreté). L'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels **n'équivaut pas** à la délivrance d'un « certificat d'authenticité ». Le commissaire devra, dans le cadre d'une série de normes de révision, planifier et exercer sa mission de contrôle pour réduire le risque d'audit (*audit risk*) à un niveau faible acceptable. Pour ce faire, il devra dans un second temps, contribuer à augmenter la confiance déposée dans le référentiel comptable.

« Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion. »

Le commissaire est tenu de respecter les normes de révision. Ces normes appelées actuellement « normes de révision » (« *controlnormen* ») en Belgique, sont édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, en application de la loi du 22 juillet 1953.

Le contrôle des états financiers n'est possible que dans le cadre d'un système comptable (*accounting system*) offrant des garanties nécessaires notamment du point de vue de ses contrôles internes (*internal control*), appelé dans le futur « audit interne ». S'il existe des insuffisances dans ce contrôle interne, le commissaire devra en tenir compte, dans la mesure du possible, en exécutant des tests de contrôle alternatifs. Par contre, lorsque l'organisation est insuffisante pour permettre un contrôle efficace, il s'abstiendra d'exprimer une opinion. Si le commissaire n'a pas obtenu la collaboration des responsables et de l'organe de gestion, comme requis par la loi, il en fera mention expressément; ceci pourrait d'ailleurs ouvrir la voie à des poursuites judiciaires à l'encontre de ceux qui empêchent le bon déroulement du contrôle.

Les procédures d'audit effectuées ne couvrent pas l'intégralité. Elles sont réalisées par sondages. Le commissaire organise ses sondages en fonction de sa connaissance

de l'entité et de sa connaissance et estimation des risques, en tenant compte particulièrement de la qualité de l'organisation administrative.

Le commissaire se préoccupera du respect des règles d'évaluation établies par l'organe de gestion de l'entité; il s'assurera de l'absence de modification de ces règles ou le cas contraire, de la mesure dans laquelle l'information appropriée en relation avec ces règles a été fournie. Par ailleurs, il prêtera une attention particulière à tout ce qui constitue un jugement de la part de l'organe de gestion car c'est à ce niveau que les principaux risques d'erreurs de jugement peuvent se situer. C'est le cas par exemple des réductions de valeur et des provisions pour risques et charges.

Lorsque le commissaire n'a pas pu réaliser les contrôles qu'il estime nécessaires, il doit l'exprimer clairement dans son rapport. Une telle limitation dans la mise en œuvre de son contrôle (*scope limitation*) peut, le cas échéant, conduire soit, à l'expression d'une réserve, soit à une impossibilité d'exprimer une opinion (abstention).

« A notre avis, les comptes annuels clos le _____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. »

Le dernier paragraphe de la première partie du rapport est le paragraphe d'opinion. Dans ce paragraphe, le commissaire exprime son opinion. Cette opinion concerne l'image fidèle des comptes annuels, et n'a pas pour conséquence de délivrer un quelconque certificat d'authenticité ou d'exactitude absolue. Le commissaire s'est forgé une conviction et va la partager avec le lecteur de son rapport. Il est nécessaire de rappeler à nouveau, que l'image fidèle ne peut se concevoir qu'en fonction d'un référentiel comptable déterminé, celui auquel il est fait référence dans le rapport du commissaire. Comme indiqué ci-avant, il est possible de faire référence à la dérogation quant à l'utilisation des règles comptables utilisées ⁽²⁷⁾.

Lorsqu'une réserve s'impose, le commissaire est tenu de la motiver dans un paragraphe distinct qui précède son paragraphe d'opinion. La motivation a pour but d'exposer la nature de la réserve et son impact sur les comptes annuels. Dans ce cas, le paragraphe d'opinion sera simplement formulé comme suit:

« A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels telle que mentionnée au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le _____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. »

Si la révision se conclut sur un désaccord profond entre l'organe de gestion et le commissaire et si ce dernier estime que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, le rapport exprimera ce qu'il est convenu d'appeler « *une opinion négative (défavorable)* ».

⁽²⁷⁾ « (...) en vertu du référentiel comptable applicable en Belgique et/ou la dérogation du Ministre d.d. (date) relative à _____ telle que mentionnée dans l'annexe ».

Elle doit être clairement motivée dans un paragraphe précédent l'opinion. Dans ce cas, le paragraphe d'opinion sera formulé comme suit:

« A notre avis, compte tenu de ce qui est mentionné au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le _____ 200_ ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. »

Enfin, lorsqu'un ensemble d'incertitudes graves plane sur l'exercice de la révision ou sur le contenu des comptes annuels, il se peut que le commissaire soit dans l'impossibilité de décider dans quelle mesure il peut avoir confiance dans les comptes annuels. Dans ces cas, il sera dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention), selon les termes suivants:

« Compte tenu des incertitudes majeures telles que décrites au paragraphe précédent, nous n'exprimons pas d'opinion sur le fait que les comptes annuels clos le _____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. »

Paragraphe explicatif

Le paragraphe explicatif est, entre autres, important lors de l'attestation des comptes annuels des entités en difficultés.

Le commissaire qui a un doute sur un aspect des comptes annuels doit mettre tout en œuvre pour lever cette incertitude. Toutefois, dans certains cas, aucune solution ne pourra être trouvée et les administrateurs peuvent, d'ailleurs, partager un doute identique. Ce sera principalement le cas lorsque la continuité de l'entreprise est menacée en raison de difficultés financières. Dans ce cas, l'organe de gestion a l'obligation de s'en justifier dans le rapport de gestion (art. 96, 3° C. Soc.). Cette obligation découle des dispositions du Code des sociétés. Dans certains cas spécifiques, le commissaire n'exprimera aucune réserve. C'est notamment le cas lorsque l'information est correctement fournie. Par contre, il attirera l'attention du lecteur, sur le commentaire de l'organe de gestion sur la situation financière de la société.

« Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement et le contenu du rapport de gestion, ainsi que le respect par la société du Code des sociétés et des statuts, relèvent de la responsabilité de l'organe de gestion.

Notre responsabilité est d'inclure dans notre rapport les mentions (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- ***Le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent***

pas d'incohérences manifestes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat.

- *Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.*
- *Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. (Le cas échéant: à l'exception...<*>) L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires. »*

Le rapport est complété d'un certain nombre de mentions, et le cas échéant, d'informations qui ne sont pas de nature à modifier la portée du paragraphe d'opinion (cf. première partie du rapport du commissaire).

- *« **Le cas échéant:** Au cours de l'exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.*
- ***Le cas échéant:** En application de l'article 523 (ou 524ter) du Code des sociétés, nous devons en outre vous faire rapport sur les opérations suivantes qui ont eu lieu depuis votre dernière assemblée générale ordinaire: (description) »*

La seconde partie du rapport peut, en fonction des circonstances, comprendre également d'autres informations. Il faut citer comme principal exemple:

« Comme indiqué dans l'annexe des comptes annuels, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des comptes annuels ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent (...) ».

Lorsque la seconde partie du rapport vise exclusivement les mentions exigées par le Code des sociétés (cf. *supra*, point 1.5.), même accompagnées d'un commentaire non « standard » du commissaire, compte tenu des circonstances spécifiques rencontrées, le terme « et informations » sera omis.

<*> *par exemple:* ... du fait que les comptes annuels ne vous ont pas été soumis pour approbation dans les délais légaux et statutaires, ce que nous vous avons signalé dans notre rapport de carence du __ _____ 200__.

2.3. COMMENTAIRES SUR LA FORMULATION DU RAPPORT DU COMMISSAIRE SUR LES COMPTES CONSOLIDÉS

L'exemple de rapport du commissaire est d'application tant pour les comptes annuels que pour les comptes consolidés.

Il faut souligner que les comptes consolidés de sociétés peuvent être établis soit conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, soit conformément aux *International Financial Reporting Standards* telles qu'adoptées au sein de l'Union européenne. Dans ce cas, les termes seront adaptés.

La majorité des informations qui sont spécifiques à la seconde partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels, seront sans objet dans le rapport du commissaire sur les comptes consolidés. Seule l'information complémentaire relative au rapport de gestion est requise suite à l'expression de l'opinion sur l'image fidèle des comptes consolidés. Dans ce cas, les normes de révision permettent d'omettre le titre de la seconde partie.

CHAPITRE 3

EXEMPLES DE RAPPORTS DU COMMISSAIRE

AVERTISSEMENT

Dans ce chapitre sont présentés des exemples de rapports du commissaire appropriés à différentes situations auxquelles les commissaires sont fréquemment confrontés. Les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Il est impossible de décrire tous les faits que le commissaire devra considérer lors de la rédaction de son rapport. Les commissaires devront utiliser leur jugement professionnel lorsqu'ils décident quel type d'opinion ils vont exprimer en tenant compte des circonstances particulières de l'entité en question et quelles sont les mentions additionnelles à comprendre dans la seconde partie de leur rapport.

INTRODUCTION

Les exemples sont groupés en cinq sous-chapitres:

- 3.1. Difficultés rencontrées lors de la mise en œuvre des procédures d'audit
- 3.2. Désaccord sur le contenu des comptes annuels
- 3.3. Incertitude importante (non relative à la continuité)
- 3.4. Aspects relatifs à la continuité
- 3.5. Modifications apportées au contenu de la seconde partie du rapport du commissaire

Les exemples de rapports du commissaire sont accompagnés de certaines observations utiles à leur compréhension. Ces exemples sont établis conformément à l'article 144 du Code des sociétés. Il s'agit donc de rapports du commissaire sur les comptes annuels. L'adaptation de ces exemples par le commissaire est indispensable lorsque la situation l'exige, par exemple lorsque le commissaire doit établir un rapport sur les comptes consolidés. Les parties « standard » des rapports font référence aux rapports sans réserve, figurant au chapitre 4.

Dans les sous-chapitres 3.1. à 3.4., les exemples ne comprennent pas la seconde partie du rapport du commissaire. Dans la mesure où le commissaire exprime une opinion autre que sans réserve, la seconde partie sera toujours adaptée et il y a lieu de se référer au sous-chapitre 3.5. Dans certains exemples très spécifiques, l'adaptation de la seconde partie est parfois suggérée concomitamment à l'exemple relatif à la première partie. Le sous-chapitre 3.5. aborde également des aspects spécifiques à la seconde partie.

Enfin, tous les exemples de rapports font référence à la fonction de commissaire, cette situation étant la plus fréquente. Les circonstances prévues à l'article 131 (nomination par le président du tribunal de commerce) du Code des sociétés ne sont donc pas évoquées ci-après.

Lorsque le commissaire envisage d'exprimer une opinion autre qu'une opinion sans réserve, il doit absolument prendre soin d'informer au plus vite, et préalablement à la signature et à la remise de son rapport, l'organe de gestion de l'entité afin d'éviter d'une part, qu'une mauvaise interprétation et présentation de son rapport par lui-même ne puisse porter préjudice à l'entité ou aux tiers, et d'autre part, afin de permettre à l'organe de gestion d'envisager des corrections dans le but de répondre aux observations du commissaire.

3.1. DIFFICULTES RENCONTREES LORS DE LA MISE EN ŒUVRE DES PROCEDURES D'AUDIT

3.1.1. Première année d'audit auprès d'une entité contrôlée pour la première fois – Rapport sans réserve des comptes annuels / Abstention sur le compte de résultats de l'exercice et les chiffres comparatifs

Observations

1. Conformément à l'article 83 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, les comptes annuels comprennent les chiffres relatifs à l'exercice et ceux de l'exercice précédent. S'ils ne sont pas comparables, ils doivent être redressés ou les informations nécessaires seront mentionnées dans l'annexe (art. 83, al. 2 A.R. du 30 janvier 2001). Si des éléments afférents aux exercices antérieurs affectent de manière significative les résultats de l'exercice sous revue, il faudra également en faire mention dans l'annexe (art. 33 A.R. du 30 janvier 2001). Rappelons que le commissaire n'a pas comme mission légale, le contrôle des comptes annuels de l'année précédente.
2. Par ailleurs, le paragraphe 3.4.4. des Normes générales de révision précise explicitement que lorsque les comptes annuels (ou consolidés) mentionnent des chiffres relatifs à l'exercice précédent, l'attestation couvre les chiffres comparatifs, à moins que le commissaire n'affirme expressément le contraire.
3. La première année de mission (et de nomination d'un commissaire) engendre des difficultés évidentes dans la mesure où les vérifications du commissaire ne pourront commencer qu'après l'assemblée générale qui le nomme. En ce qui concerne les comptes annuels de l'exercice précédent et le bilan d'ouverture de l'exercice sous contrôle, il ne disposera comme élément probant que des livres comptables de la société, de la documentation interne, des systèmes de gestion mis en place et de la procédure d'examen analytique.
4. Le commissaire se trouvera souvent dans l'impossibilité d'obtenir un ensemble d'éléments probants suffisants et appropriés pour exprimer une opinion justifiée sur le compte de résultats de l'exercice sous revue, et sur les chiffres comparatifs. En l'absence de procédures alternatives, par exemple en matière de contrôle de l'existence physique du stock, d'évaluation de celui-ci, d'évaluation des réductions de valeur sur stocks et/ou sur créances, de respect du principe de séparation des exercices, etc., la limitation de l'étendue des travaux d'audit ne concernerait pas seulement le bilan d'ouverture mais aussi le compte de résultats de l'exercice qui pourrait être influencé par des corrections significatives liées à un exercice antérieur. Dès lors, l'abstention serait d'autant plus justifiée qu'elle concerne aussi bien le bilan d'ouverture que le compte de résultats. Telle est l'hypothèse du cas présenté ci-après qui (*cf. infra*, point 3.1.2.) donne lieu exceptionnellement à un double titre concernant les chiffres de l'exercice et ceux de l'exercice précédent.
5. Dans certaines circonstances (*Initial Public Offering* (IPO), etc.), le commissaire pourrait être amené à exprimer une opinion sur des états financiers de l'exercice précédent, voire encore antérieur. Cette situation qui amènerait le commissaire à mettre en œuvre des procédures d'audit généralement très lourdes et spécifiques n'est pas traitée ici.

EXEMPLE ⁽²⁸⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽²⁹⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels à l'exception du compte de résultats de l'exercice et des chiffres comparatifs faisant l'objet d'une déclaration d'abstention

A l'exception de ce qui est évoqué ci-dessous relatif à la limitation de l'étendue de notre contrôle, nous avons procédé ... ⁽²⁹⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽²⁹⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽²⁹⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽²⁹⁾ ... de notre opinion.

Compte tenu du fait que notre nomination en qualité de commissaire de la société est survenue en cours d'exercice et que les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas été contrôlés par un commissaire, nous n'avons pu obtenir l'assurance raisonnable que le compte de résultats de l'exercice et les chiffres comparatifs ne contiennent pas d'anomalies significatives.

A notre avis, les comptes annuels clos le __ ____ 200_, à l'exception du compte de résultats de l'exercice et des chiffres comparatifs, donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. Pour les raisons exposées au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur le compte de résultats de l'exercice et sur les chiffres comparatifs tels qu'ils figurent dans les comptes annuels.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽³⁰⁾

⁽²⁸⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽²⁹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽³⁰⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.1.2. Première année d'audit auprès d'une entité contrôlée pour la première fois – Rapport sans réserve des comptes annuels / Abstention sur les chiffres comparatifs du compte de résultats

Observations

1. Les observations formulées dans l'exemple de rapport précédent restent d'application pour le présent exemple.
2. Dans le premier exemple, on supposait que le commissaire qui contrôle une société pour la première fois n'a pu obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que le bilan d'ouverture de l'exercice ne contient pas d'anomalies significatives. Par conséquent, il a dû exprimer une déclaration d'abstention sur le compte de résultats de l'exercice et les chiffres comparatifs.
3. Dans certaines circonstances spécifiques, le commissaire pourrait être en mesure d'obtenir l'assurance raisonnable que le bilan d'ouverture, correspondant au bilan de clôture de l'exercice précédent, ne comporte pas d'anomalies significatives. Dès lors, le commissaire peut envisager d'exprimer une opinion sans réserve sur les comptes annuels de l'exercice. Tel est l'exemple développé ci-après.

EXEMPLE ⁽³¹⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽³²⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels à l'exception des chiffres comparatifs relatifs au compte de résultats faisant l'objet d'une déclaration d'abstention

A l'exception de ce qui est évoqué ci-dessous relatif à la limitation de l'étendue de notre contrôle, nous avons procédé ... ⁽³²⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽³²⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽³²⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽³²⁾ ... de notre opinion.

Compte tenu du fait que notre nomination en qualité de commissaire de la société est survenue en cours d'exercice et que les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas été contrôlés par un commissaire, nous n'avons pu obtenir l'assurance raisonnable que les chiffres comparatifs relatifs au compte de résultats ne contiennent pas d'anomalies significatives.

A notre avis, les comptes annuels clos le __ ____ 200_, à l'exception des chiffres comparatifs relatifs au compte de résultats, donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. Etant donné qu'il s'agit des premiers comptes annuels audités, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur les chiffres comparatifs relatifs au compte de résultats, tels qu'ils figurent dans les comptes annuels.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽³³⁾

⁽³¹⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽³²⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽³³⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.1.3. Première année d'audit auprès d'une entité contrôlée antérieurement: découverte d'une erreur significative provenant de l'exercice précédent

Observations

1. Lorsqu'un réviseur d'entreprises est nommé en qualité de commissaire dans une société où un confrère exerçait précédemment la même mission, il pourra s'appuyer sur les procédures d'audit de ce dernier, afin de supprimer les problèmes du premier contrôle.
2. Le commissaire ne limite pas sa responsabilité personnelle en se basant sur les contrôles de son confrère. Il s'interrogera sur les contrôles effectivement exercés et sur les observations rédigées par le confrère, qu'ils aient ou non conduit à l'expression d'une réserve, d'une opinion négative (défavorable) ou d'une impossibilité d'exprimer une opinion (abstention) dans son rapport.
3. Si le commissaire, après consultation de son confrère, a pu s'assurer de l'image fidèle des comptes annuels de l'exercice précédent et que la société n'a apporté aucune modification à ses procédures de contrôle interne à l'occasion du changement de commissaire, l'exécution du programme de contrôle pourra se poursuivre et, pour cette raison, il ne sera pas nécessaire d'exprimer une opinion autre qu'une opinion sans réserve.
4. S'il existe un doute sérieux sur la façon dont le contrôle a été exercé au cours de l'exercice précédent, par exemple à la suite de l'état de santé du confrère précédent, le commissaire envisagera de réaliser des procédures d'audit complémentaires et si celles-ci sont insuffisantes, il se référera à ce qui a été proposé dans l'hypothèse d'une première année d'audit (*cf. supra*, points 3.1.1. et 3.1.2.). Dans ce cas, il faudra cependant prêter attention au respect des règles déontologiques de l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui prévoit, notamment, l'obligation de s'entretenir avec le confrère et de consigner cet entretien par écrit.
5. Dans l'hypothèse où le commissaire aurait constaté des anomalies significatives dans les comptes annuels de l'exercice précédent, il pourra se référer à l'exemple de rapport illustré ci-après. Le cas échéant, le commissaire devra envisager l'expression d'une déclaration d'abstention ou d'une opinion négative.
6. L'hypothèse qui, dans cet exemple, sert de base à la formulation du rapport, implique que les opérations de clôture des comptes de l'exercice précédent ont été effectuées de façon incorrecte. Il en résulte que les revenus enregistrés au cours de l'exercice sous revue, auraient dû être comptabilisés dans le compte de résultats de l'exercice précédent.

EXEMPLE ⁽³⁴⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽³⁵⁾ ... (et informations) complémentaires requises

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽³⁵⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽³⁵⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽³⁵⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽³⁵⁾ ... de notre opinion.

Lors des travaux d'audit, nous avons constaté que le compte de résultats a été influencé favorablement par des factures de vente s'élevant à € _____, qui auraient dû être enregistrées en résultat lors de l'exercice précédent; en conséquence, le résultat avant impôt de l'exercice, est surestimé de ce montant et le résultat de l'exercice précédent est sous-estimé à concurrence du même montant.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur le compte de résultats de l'exercice et sur les chiffres comparatifs de la situation évoquée au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽³⁶⁾

⁽³⁴⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽³⁵⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽³⁶⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.1.4. Déclaration d'abstention à la suite de l'insuffisance du contrôle interne

Observations

1. En application de l'article 144, alinéa 1^{er}, 2^o du Code des sociétés, le commissaire est tenu de donner une description de l'étendue de son contrôle. Dans la première partie de son rapport de commissaire, il décrit les procédures d'audit qu'il a effectuées et mentionne entre autres que le contrôle interne qui supporte l'établissement des états financiers, forme une base raisonnable pour l'expression de son opinion (par. 3.3.3. des Normes générales de révision). Ceci ne signifie pas que le commissaire se prononce sur la qualité de cette organisation. Si le contrôle interne présente des faiblesses, le commissaire mettra tout en œuvre afin de réaliser des procédures d'audit alternatives raisonnables (par. 3.3.5. des Normes générales de révision).
2. Les procédures d'audit du commissaire ne peuvent, en aucun cas, remplacer le contrôle interne (par. 2.4. des Normes générales de révision). Si aucune prise d'inventaire n'a été effectuée ou si celle-ci a été mal effectuée, ce n'est ni la tâche, ni la compétence du commissaire de l'effectuer lui-même.
3. Si le système de contrôle interne présente des lacunes significatives et si le réviseur n'a pu effectuer des procédures d'audit alternatives suffisantes et appropriées, il exprimera une réserve ou sera dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention) (par. 3.3.7. des Normes générales de révision). La première partie du rapport mentionnera dans quelle branche des systèmes comptables ces faiblesses ont été constatées et quelles sont les rubriques qui subissent un risque significatif du fait de cette lacune. Un minimum de systèmes comptables et de contrôles internes est toujours indispensable, en fonction de la nature et de l'étendue des activités de l'entité.
4. Le commissaire peut, s'il estime nécessaire et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas d'attestation avec réserve ou de déclaration d'abstention, mentionner dans la seconde partie de son rapport (par. 3.11.2. des Normes générales de révision), les lacunes significatives dans le contrôle interne.

Dans les petites entités, le contrôle interne ne répondra que rarement aux principes généralement admis. Ainsi, par exemple, la séparation de fonction peut être insuffisamment appliquée. Une attestation avec réserve n'est pas requise lorsque les systèmes comptables, y compris le contrôle interne, sont adaptés à la nature et à l'étendue des activités de l'entité et que le commissaire a pu réaliser suffisamment de procédures d'audit alternatives.

5. Etant donné la limitation de l'étendue des contrôles et donc l'impossibilité de respecter intégralement les normes de révision, la première et la seconde partie du rapport seront dûment adaptées. En effet, le rapport du commissaire doit conformément au paragraphe 3.3.6. des Normes générales de révision, décrire la limitation des procédures d'audit.

EXEMPLE ⁽³⁷⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽³⁸⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Déclaration d'abstention sur les comptes annuels

A l'exception de ce qui est évoqué ci-dessous relatif à la limitation de l'étendue de notre contrôle, nous avons procédé ... ⁽³⁸⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽³⁸⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽³⁸⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

Les systèmes comptables ne sont pas organisés de façon suffisante. En particulier, l'administration du cycle des achats présente des lacunes qui pourraient avoir une incidence significative sur les comptes annuels. Nous n'avons pas été à même de vérifier par des procédures alternatives, la fiabilité et l'exhaustivité des achats, ainsi que les rubriques associées, telles que reprises dans les comptes annuels.

Compte tenu des carences dans les systèmes comptables de la société, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si les comptes annuels clos le _____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽³⁹⁾

⁽³⁷⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽³⁸⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽³⁹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.1.5. Réserve à la suite d'une faiblesse de l'organisation administrative liée à une rubrique

Observations

1. L'exemple donné *supra*, point 3.1.4. résulte d'une situation dans laquelle l'organisation administrative ne permet pas au commissaire d'exprimer une opinion sur l'image fidèle des comptes annuels. Les problèmes sont à ce point fondamentaux que l'ensemble du contrôle interne est fortement remis en cause. Il se peut que les difficultés ne soient seulement constatées que dans une partie de l'organisation. L'exemple développé ci-après met en évidence un cas dans lequel le suivi analytique des commandes en cours d'exécution n'offre pas de garantie suffisante sur l'application de la méthode du pourcentage d'achèvement des travaux (*percentage of completion method*) (art. 71 A.R. du 30 janvier 2001).
2. Il appartient au commissaire d'évaluer le caractère significatif de cette lacune. Si le risque qui en découle est négligeable, il peut prendre la responsabilité de ne pas exprimer de réserve dans son rapport. Il est en effet possible que des procédures alternatives lui aient permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que le risque d'erreur significative est limité. Dans ce cas également, il prendra la responsabilité d'exprimer une attestation sans réserve. Selon le paragraphe 3.3.7., alinéa 2 des Normes générales de révision, si le commissaire a pu effectuer des procédures d'audit alternatives appropriées qui le satisfont, il n'y a pas lieu de mentionner ces lacunes dans la première partie du rapport du commissaire; le cas échéant, le commissaire pourra décider de les reprendre dans un paragraphe additionnel dans la seconde partie du rapport.
3. Lorsque le commissaire conclut à la nécessité d'exprimer une réserve relative au contrôle interne d'un cycle particulier dans l'organisation administrative, il identifiera le(s) poste(s) concerné(s) des comptes annuels le(s) plus important(s). En général, on ne pourra pas chiffrer les conséquences éventuelles d'une erreur dans les procédures. Dans certains cas, il sera cependant possible de mentionner les montants bruts concernés. Le paragraphe 3.3.7., alinéa 1^{er} des Normes générales de révision, précise que si le commissaire n'a pas obtenu l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives, lors de la réalisation de procédures d'audit alternatives, il devra mentionner dans son rapport dans quelle branche de l'organisation ces faiblesses ont été constatées et quelles sont les rubriques qui subissent un risque d'anomalie significative.
4. Etant donné la limitation de l'étendue des contrôles et donc l'impossibilité de respecter intégralement les normes de révision, la première et la seconde partie du rapport seront dûment adaptées. En effet, le rapport du commissaire doit, conformément au paragraphe 3.3.6. des Normes générales de révision, décrire la limitation des procédures d'audit.

EXEMPLE ⁽⁴⁰⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽⁴¹⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

A l'exception de ce qui est évoqué ci-dessous relatif à la limitation de l'étendue de notre contrôle, nous avons procédé ... ⁽⁴¹⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁴¹⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁴¹⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁴¹⁾ ... notre opinion.

L'organisation administrative et le suivi des commandes en cours ne permettent pas d'assurer un contrôle approprié de leur évaluation à la fin de l'exercice et par conséquent, de la détermination du montant des variations de stocks. Ces commandes en cours apparaissent au bilan sous la rubrique des stocks, pour un montant de € _____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle sur les comptes annuels du point évoqué au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200__ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁴²⁾

⁽⁴⁰⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁴¹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁴²⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.1.6. Refus par la direction de signer la lettre d'affirmation de la direction

Observations

1. Le paragraphe 2.5.4. des Normes générales de révision range parmi les éléments probants, les « déclarations de la direction ». Par ailleurs, le Code des sociétés reconnaît expressément au commissaire le droit de requérir de l'organe de gestion et des préposés de la société, les explications et informations requises pour son contrôle (art. 137, § 1^{er}, al. 1^{er} C. Soc.). Le paragraphe 2.5.5. des Normes générales de révision précise que le réviseur doit obtenir de la direction de l'entité contrôlée la lettre d'affirmation de la direction, reprenant les **déclarations requises** et celles qu'il juge nécessaires ou appropriées (**déclarations additionnelles**).

Les déclarations de la direction ne sont que des éléments probants subsidiaires. Ainsi, lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et appropriés, le commissaire doit obtenir la lettre d'affirmation de la direction, reprenant les déclarations écrites sur tous les aspects significatifs touchant aux comptes annuels (ou consolidés).

2. La norme de révision « Les déclarations de la direction »⁽⁴³⁾ a pour but d'apporter des précisions sur l'utilisation en tant qu'éléments probants, des déclarations reçues de la direction, sur les procédures à mettre en œuvre pour évaluer et documenter ces déclarations et enfin, sur l'attitude du commissaire lorsque la direction refuse de fournir les déclarations sollicitées. Par ailleurs, cette norme contient une liste de déclarations qualifiées de « requises », c'est-à-dire celles qui doivent au minimum être reprises dans les déclarations écrites de la direction.

⁽⁴³⁾ Cf. IRE, *Nouvelles normes de révision* (15 décembre 2006), annexe au *Rapport annuel*, 2006, p. 83-96.

3. Lorsque la direction de l'entité refuse de confirmer une information par écrit, le commissaire doit s'informer sur les raisons de ce refus. Le cas échéant, il pourra rappeler aux personnes concernées leurs obligations légales découlant de l'article 137 du Code des sociétés et, si nécessaire, invoquer la sanction pénale prévue à l'encontre de ceux qui refusent de procurer les renseignements qu'ils sont tenus de fournir (art. 170, al. 1^{er}, 3^o C. Soc.). Il pourra juger utile d'en informer le président de l'organe de gestion.
4. Par ailleurs, si la direction refuse de confirmer totalement ou partiellement par écrit les informations requises, le commissaire mentionnera ce fait dans son rapport conformément à l'article 144, alinéa 1^{er}, 2^o du Code des sociétés. En outre, ceci constitue une limitation de l'étendue de son contrôle, ce qui doit conduire le commissaire à formuler des réserves dans son rapport ou à faire une déclaration d'abstention (par. 3.3.5. et 3.9.1 des Normes générales de révision). Le choix entre une réserve ou une abstention dépendra de la nature de l'information requise mais non confirmée par la direction dans un écrit, et donc du risque d'impact de ce « refus d'affirmation » soit sur un nombre limité de rubriques des comptes annuels, soit sur l'ensemble des comptes annuels. Ainsi, par exemple, si ce refus porte sur des déclarations requises telle que la communication au commissaire de toute allégation de fraudes commises ou suspectées au sein de l'entité, l'ensemble des comptes annuels risque d'être affecté par le refus d'affirmation et le commissaire exprimera une déclaration d'abstention.

5. Lorsque la direction refuse de **confirmer** par écrit les **déclarations additionnelles** spécifiques que le réviseur considère comme nécessaires ou appropriées, il déterminera si cette situation constitue une limitation de l'étendue de son contrôle. En effet, cette circonstance ne fera l'objet d'une réserve ou d'une déclaration d'abstention que dans la mesure où l'absence de ce renseignement constitue un obstacle à la bonne exécution des procédures d'audit.
6. Lorsque dans les circonstances d'un refus de la direction de signer la lettre d'affirmation visées ci-avant, la limitation de l'étendue du contrôle du commissaire conduit à l'expression d'une réserve ou à une impossibilité d'exprimer une opinion (abstention), le rapport doit décrire la limitation et indiquer le ou les éléments des états financiers concernés.

L'exemple présenté ci-après vise la situation où la direction refuse de signer la lettre d'affirmation dans son ensemble et que le commissaire estime qu'une attestation avec réserve ne peut être retenue.

EXEMPLE ⁽⁴⁴⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁴⁵⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Déclaration d'abstention sur les comptes annuels

A l'exception de ce qui est évoqué ci-dessous relatif à la limitation de l'étendue de notre contrôle, nous avons procédé ... ⁽⁴⁵⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁴⁵⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁴⁵⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle à l'exception de ce qui est exposé au paragraphe suivant. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

Conformément aux normes de révision précitées, nos procédures d'audit doivent comprendre l'obtention auprès de la direction, de la lettre d'affirmation reprenant ses déclarations écrites, non reçues à ce jour. Cette situation constitue une limitation importante de l'étendue de nos contrôles en ce qu'elle nous met dans l'impossibilité de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés, base de l'expression de notre opinion sur les comptes annuels. Il en résulte des incertitudes importantes qui affectent notre opinion sur les comptes annuels.

A notre avis, en raison de l'incidence des incertitudes mentionnées au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur le fait que les comptes annuels clos au _____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁴⁶⁾

⁽⁴⁴⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁴⁵⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁴⁶⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.1.7. Rapport de carence pour absence de comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion

Observations

1. Le commissaire doit rédiger son rapport sur les comptes annuels. A cet égard, l'organe de gestion doit lui remettre les pièces pour la rédaction de ce rapport, un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté en vertu des dispositions du Code des sociétés (art. 143 C. Soc.). Conformément au paragraphe 3.2.1. de la recommandation de révision de l'IRE « Contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés » (6 septembre 1996)⁽⁴⁷⁾, le commissaire doit établir un rapport de carence lorsque les comptes annuels ne sont pas disponibles quinze jours avant l'assemblée générale. Ce rapport de carence doit être adressé à l'organe de gestion afin que celui-ci puisse le communiquer à l'assemblée générale.

Dans le rapport de carence, le commissaire mentionnera qu'il n'a pas reçu les comptes annuels et/ou le rapport de gestion et qu'il attire l'attention de l'organe de gestion sur le respect des obligations légales.

2. De plus, les comptes annuels doivent être soumis à cette assemblée générale au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice comptable. Le non-respect du délai de communication à l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice est d'autant plus important qu'il peut entraîner une sanction pénale. Dès que le délai de six mois est dépassé, le commissaire devrait adresser un rapport de carence, à l'organe de gestion en le priant de bien vouloir convoquer l'assemblée générale et de communiquer son rapport de carence aux actionnaires. Si l'organe de gestion ne réagit pas, le commissaire peut de sa propre initiative convoquer l'assemblée générale (art. 532 (SA) et art. 268 (SPRL) C. Soc.) avec à l'ordre du jour:

- le rapport du commissaire sur le non-respect du Code des sociétés et des statuts;
- les mesures à prendre.

3. Lorsque le retard de l'organe de gestion résulte de circonstances spécifiques, le commissaire envisagera l'adaptation du contenu de son rapport de façon à exposer les problèmes existants. Il devra peut-être signaler à l'assemblée générale, qu'il a constaté d'autres formes de non-respect du Code des sociétés. Plus particulièrement, il devra prêter attention aux faits importants et concordants qui pourraient compromettre la continuité de l'entité et qui pourraient l'obliger à mettre en œuvre les procédures prévues par l'article 138 du Code des sociétés.

4. Si les comptes annuels sont tout de même délivrés ultérieurement, le commissaire établira un nouveau rapport. L'introduction de ce nouveau rapport pourrait mentionner:

« Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (le cas échéant: de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de commerce). Le rapport inclut notre opinion sur les comptes annuels ainsi que la (les) mention(s) (et informations) complémentaire(s) requise(s) et fait suite à notre rapport de carence établi le ____ 200__, qui vous a été adressé, en l'absence de comptes annuels arrêtés dans les délais légaux. »

Contrairement au rapport du commissaire, le rapport de carence ne doit pas être publié auprès de la Banque Nationale de Belgique.

La seconde partie de son rapport devrait être normalement adaptée comme suit:

« A l'exception du respect des dispositions légales et statutaires relatives à la convocation, à la tenue de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires (associés) et aux délais légaux y relatifs, nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ... »

⁽⁴⁷⁾ IRE, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 593.

EXEMPLE ⁽⁴⁸⁾

**RAPPORT DE CARENCE, ETABLI PAR LE COMMISSAIRE,
A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE
LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR
L'EXERCICE CLOS LE __ _____ 200__**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (*le cas échéant*: de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de commerce).

A la date de ce rapport, nous n'avons pas encore reçu les comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion, ni le rapport de gestion, et par conséquent, sommes dans l'impossibilité d'établir notre rapport de commissaire et de l'adresser à l'assemblée générale.

Nous avons rappelé à l'organe de gestion ses obligations légales de vous communiquer les documents dans les délais prévus par les statuts et le Code des sociétés.

⁽⁴⁸⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

3.2. DESACCORD SUR LE CONTENU DES COMPTES ANNUELS

3.2.1. Omission d'informations

Observations

1. L'absence d'une information significative dans les comptes annuels porte atteinte au principe de l'image fidèle. Ce n'est pas seulement la présentation incorrecte qui peut s'avérer trompeuse. L'omission consciente d'une information, qui doit être donnée conformément aux normes ou à la réglementation comptable, entraînera des réserves de la part du commissaire.
2. L'absence d'une information sera significative lorsque l'omission est faite de façon consciente car, dans ce cas, elle aura le plus souvent pour objet d'éviter que des renseignements précis ne soient portés à la connaissance des actionnaires ou des tiers. Il en ira ainsi par exemple lorsque les dirigeants omettent de renseigner l'acquisition du contrôle sur une société significative ou l'existence de plus-values de cession internes réalisées sur des opérations entre la société-mère et ses filiales. Dans la mesure où la réglementation impose de fournir une information, ni l'entité ni le commissaire ne peuvent apprécier l'opportunité de la rendre publique ou non.
3. La question se pose de savoir dans quelle mesure le commissaire peut donner lui-même l'information. Il y a lieu de noter ici que les principales assertions liées au contrôle des comptes annuels sont vérifiées. Le seul problème concerne la publication de l'information (*disclosure*). Dans une telle hypothèse, les normes de révision ne prévoient pas que l'information omise par les dirigeants doive et puisse être fournie par le commissaire. Selon le paragraphe 3.11.2. des Normes générales de révision, la seule information qui peut être fournie d'initiative par le commissaire dans son rapport sans que l'organe de gestion n'ait fait mention de la question dans les comptes annuels, concerne la modification d'une règle d'évaluation et son effet chiffré.
4. Même lorsqu'elle n'est pas expressément prévue par les normes ou la réglementation, une information peut être essentielle pour garantir l'image fidèle des comptes annuels. Depuis la loi du 13 janvier 2006, c'est l'ensemble des comptes annuels qui doivent répondre au principe de l'image fidèle. Par rapport à la législation antérieure, il n'existe donc plus de référence distincte à l'annexe. Le commissaire sera dès lors attentif à identifier toute omission d'information dans l'annexe, pouvant affecter l'image fidèle des comptes annuels et donc son opinion.

EXEMPLE ⁽⁴⁹⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁵⁰⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁵⁰⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁵⁰⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁵⁰⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁵⁰⁾ ... de notre opinion.

La liste des participations figurant à l'annexe V.A. des comptes annuels n'a pas été complétée de façon exhaustive. Par ailleurs, l'annexe XVIII. doit comprendre des informations relatives aux relations avec les entités liées et notamment les plus-values de cession entre ces entités. Cette donnée a été omise dans l'annexe des comptes annuels.

A notre avis, sous réserve de l'omission d'informations telle que décrite au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁵¹⁾

⁽⁴⁹⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁵⁰⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁵¹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.2. Absence de mention dans les comptes annuels lors d'une modification acceptable de règle d'évaluation

Observations

1. En cas de modification des règles d'évaluation, les mentions suivantes seront reprises dans l'annexe des comptes annuels relatifs à l'exercice au cours duquel il est dérogé pour la première fois aux règles existantes:
 - la motivation et la nature de l'adaptation;
 - la justification de l'adaptation;
 - l'estimation de l'influence de cette modification sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité.
2. Dans le cas où l'annexe ou, le cas échéant le rapport de gestion, ne contient pas de commentaire (ou pas de commentaire adéquat) sur la modification acceptable des règles d'évaluation, le commissaire, conformément au prescrit des normes relatives au rapport (par. 3.11.2. des Normes générales de révision), mentionnera dans un paragraphe distinct de son rapport:
 - la nature des modifications dans les règles d'évaluation;
 - la répercussion chiffrée sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité.
3. On ne pourra parler d'une modification des règles d'évaluation que dans les cas suivants:
 - lorsque les règles d'évaluation sont déterminées et mentionnées pour la première fois, pour les postes ne figurant pas avant dans les comptes annuels;
 - lorsque les règles d'évaluation sont utilisées pour la première fois pour des actes et des événements de nature différente à ceux se présentant antérieurement;
 - lorsqu'il s'agit d'une modification de l'estimation comptable et non d'un changement de la méthode d'évaluation.

EXEMPLE ⁽⁵²⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁵³⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁵³⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁵³⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁵³⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁵³⁾ ... de notre opinion.

La société a décidé la modification de ses règles d'évaluation en allongeant la durée d'amortissement des bâtiments industriels de 20 à 30 années à dater des acquisitions de cet exercice. Cette modification, qui améliore le résultat avant impôts de l'exercice à concurrence de € _____, n'est pas mentionnée dans l'annexe des comptes annuels.

A notre avis, sous réserve de l'omission de l'information mentionnée au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁵⁴⁾

⁽⁵²⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁵³⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁵⁴⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.3. Règle d'évaluation inacceptable

Observations

1. Il arrive que le commissaire ne soit pas d'accord avec l'organe de gestion concernant telle ou telle règle d'évaluation retenue, en raison du fait que celle-ci ne correspond pas aux dispositions légales de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ou que son application incorrecte affecte l'image fidèle des comptes annuels. L'exemple 3.2.3. concerne une situation où l'organe de gestion refuse de se conformer à une règle précise prévue par l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Les exemples 3.2.4. et 3.2.5 et 3.2.6. illustrent des applications incorrectes d'une méthode d'évaluation.
2. Dans les comptes annuels, une réévaluation des « Installations, machines et outillage » se justifie lorsqu'elle traduit une plus-value durable et certaine. Dans l'annexe, il est fait mention de la réévaluation appliquée ainsi que de la motivation. Dans l'exemple 3.2.3, le commissaire estime que les conditions prévues à l'article 57 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 n'ont pas été respectées. En effet, la réévaluation est exprimée dans une situation déficitaire et dès lors, les conditions de durabilité et de rentabilité de la plus-value n'ont pas été respectées.

EXEMPLE ⁽⁵⁵⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁵⁶⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁵⁶⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁵⁶⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁵⁶⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁵⁶⁾ ... de notre opinion.

La société a procédé à la réévaluation de certains biens actés sous la rubrique « Installations, machines et outillage » en comptabilisant au passif une plus-value de réévaluation correspondante à concurrence de € _____. Il n'est pas satisfait à la condition de l'article 57 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés qui exige que la plus-value exprimée soit justifiée par la rentabilité de l'activité de l'entreprise.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels du point évoqué au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁵⁷⁾

⁽⁵⁵⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁵⁶⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁵⁷⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.4. Divergence d'opinion sur l'application d'une règle d'évaluation

Observation

1. Conformément à l'article 28 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, toute entité détermine les règles qui président aux évaluations dans l'inventaire et dans les comptes annuels et notamment aux constitutions et ajustements d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques et charges, ainsi qu'aux réévaluations.
2. L'organe de gestion qui arrête les règles d'évaluation doit se prononcer sur:
 - les principes d'évaluation de l'actif et du passif, en ce compris les méthodes utilisées pour l'estimation et l'approximation des réductions de valeur des actifs et pour la constitution de provisions;
 - les principes de détermination du résultat (quand les bénéfices sont-ils réalisés?); l'imputation des produits et charges en fonction de leur relation causale (*matching principle*);
 - la détermination des critères et des principes qui président à l'établissement des comptes consolidés (le mode de consolidation des filiales, le traitement des opérations intersociétés, etc.).
3. En arrêtant et en appliquant les règles d'évaluation, l'organe de gestion respectera les dispositions prévues à l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Les règles d'évaluation doivent être suffisamment claires et être résumées dans l'annexe des comptes annuels. Très souvent, les règles d'évaluation sont libellées en termes généraux, si bien qu'il est impossible d'apprécier à sa juste valeur l'influence de celles-ci sur les éléments des comptes annuels.
4. Lorsque l'entité a déterminé ses règles d'évaluation, elle est obligée de les appliquer de façon constante, jusqu'à ce qu'il soit justifié de les modifier. La modification ne peut intervenir qu'en respectant les formes prévues et en particulier, par décision du conseil d'administration.
5. Dans l'exemple ci-après, le problème porte sur la valeur qui peut être attribuée aux immobilisations incorporelles en application notamment de l'article 60 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

EXEMPLE ⁽⁵⁸⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽⁵⁹⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁵⁹⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁵⁹⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁵⁹⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁵⁹⁾ ... de notre opinion.

La rubrique des immobilisations incorporelles comprend des frais en relation avec l'optimisation et l'amélioration d'un certain nombre de logiciels pour un montant de € _____. L'activation de tels coûts n'est acceptable que dans la mesure où ils ne dépassent pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour l'entité. Dans les circonstances actuelles, tenant compte des évolutions technologiques et au vu des résultats des années antérieures, nous estimons que la valeur d'utilisation ou de rendement futur est inférieure à la valeur à laquelle ces logiciels sont comptabilisés au bilan. Nous ne sommes pas en mesure de déterminer avec précision le montant de l'écart.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels du point évoqué au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200__ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁶⁰⁾

⁽⁵⁸⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁵⁹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁶⁰⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.5. Divergence d'opinion sur une évaluation: alternative 1^{er}

Observations

1. Un cas fréquent de « rapport avec réserve » résulte d'une divergence d'opinion entre le commissaire et l'organe de gestion à propos d'une estimation comptable, comme par exemple l'application d'une réduction de valeur ou la constitution d'une provision pour risques et charges.
2. La recommandation de révision de l'IRE « Contrôle des estimations comptables » (1^{er} décembre 1995) traite spécifiquement de la démarche de révision concernant les estimations comptables. Le paragraphe 4, alinéa 3 de cette recommandation ⁽¹⁵⁾ dispose que: « *Si l'écart par rapport à ce que le reviseur considère comme approprié est raisonnable, il pourra considérer que l'évaluation est acceptable. A défaut, il devra suggérer que la direction revoie son estimation. Le cas échéant, il envisagera la nécessité d'émettre une réserve, un rapport d'abstention ou une opinion négative.* ».

Exemples de réduction de valeur insuffisante:

- Les titres d'une filiale sont enregistrés à la valeur d'acquisition. Un *impairment test* a mis en évidence l'existence d'un écart significatif entre la valeur d'acquisition et la valeur de marché de cette participation.
 - Les créances commerciales contiennent une créance sur laquelle le commissaire émet de sérieux doutes quant à son recouvrement.
 - Les stocks commerciaux sont évalués au coût historique d'acquisition, déduction faite d'une réduction de valeur pour obsolescence. Vérification faite, le commissaire estime qu'une réduction de valeur supplémentaire significative s'impose, sur la base de la valeur de marché qui est inférieure. Le commissaire estime que dans ces circonstances, une réserve de sa part s'impose.
3. L'exemple ci-après envisage l'hypothèse de la rupture de continuité dans une branche d'activité de l'entité. Dans ce cas, l'article 28 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 impose des amortissements ou des réductions de valeur pour ramener les actifs liés à cette branche à leur valeur de réalisation probable. Certaines réductions de valeur ou amortissements complémentaires ont été effectués mais les stocks n'ont pas été adéquatement dépréciés.
 4. L'exemple suivant (alternative 2, cf. *infra*, point 3.2.6.) évoque l'expression d'une opinion négative.

⁽⁶¹⁾ IRE, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 563.

EXEMPLE ⁽⁶²⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁶³⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁶³⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁶³⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁶³⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁶³⁾ ... de notre opinion.

Lors de l'évaluation des produits finis au 31 décembre 200_, la société n'a pas tenu compte d'une réduction de valeur qui aurait dû être appliquée par la suite de l'abandon de la commercialisation de certains produits. Il en résulte que la rubrique des stocks à l'actif du bilan ainsi que le résultat de l'exercice avant impôts sont surévalués à concurrence de € _____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels du point évoqué au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁶⁴⁾

⁽⁶²⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁶³⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁶⁴⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.6. Divergence d'opinion sur une évaluation: alternative 2

Observations

1. La différence entre la réserve sur les comptes annuels et l'opinion négative (ou défavorable) est affaire d'importance relative et de jugement professionnel. Il y a lieu de se référer à l'article 19 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises selon lequel: « *Est présumé ne pas s'être acquitté d'une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises qui: (...) b) joint à l'opinion qu'il exprime, des réserves telles qu'elles en détruisent la valeur ou la portée.* ».
2. Dans l'exemple ci-après, la société détient une participation majoritaire dans la SA « Y » qui a fait faillite après la date de clôture du bilan au 31 décembre, mais avant que l'organe de gestion n'arrête les comptes annuels. La participation dans la filiale, ainsi que les créances sur cette dernière, constituent une part relativement importante dans les actifs de la société. A la suite de cette faillite, ces sommes doivent être considérées comme perdues. Dans leur rapport de gestion, les administrateurs ont fait mention de la faillite sous la rubrique: « Evénements survenus après la date de clôture du bilan ».

Au moment où les comptes annuels sont arrêtés par l'organe de gestion, les actifs existant à la date de clôture de l'exercice s'avèrent être irrécouvrables. Dès lors, la non-comptabilisation des réductions de valeur dans les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 200_ affectent fondamentalement l'image fidèle et le commissaire estime donc qu'une opinion négative s'impose.

EXEMPLE ⁽⁶⁵⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁶⁶⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Opinion négative sur les comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁶⁶⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁶⁶⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁶⁶⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁶⁶⁾ ... de notre opinion.

La société anonyme Y, filiale de la société, a déposé son bilan après la clôture de l'exercice faisant l'objet du présent rapport et a été déclarée en faillite. Pourtant, aucune réduction de valeur n'a été comptabilisée sur les immobilisations financières qui représentent € _____ à titre de participation et € _____ à titre de créances sur entreprises liées. Si cette réduction de valeur avait été comptabilisée comme il se doit, les capitaux propres seraient ramenés à € _____.

A notre avis, en raison de l'incidence de la situation décrite au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200_ ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁶⁷⁾

⁽⁶⁵⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁶⁶⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁶⁷⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.7. Divergence d'opinion accompagnée d'une incertitude

Observations

1. Il n'est pas exclu que dans certains cas, le commissaire exprime d'une part, une réserve pour une raison quelconque (autre qu'une réserve pour discontinuité) et estime nécessaire d'autre part, de compléter son attestation par l'adjonction d'un paragraphe explicatif, par exemple pour incertitude importante.
2. L'exemple développé ci-après couvre une situation analogue à celle exposée ci-avant, en particulier lorsque le commissaire constate que la société n'a, par exemple, pas pratiqué une réduction de valeur sur certaines marchandises en stock alors qu'elles ne sont plus commercialisées.

En outre, le commissaire constate qu'il existe plusieurs litiges importants dont l'issue est incertaine. Le caractère significatif du risque est telle pour l'image fidèle que le commissaire estime nécessaire de le souligner en renvoyant à la mention faite dans l'annexe conformément à l'article 25, § 3 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ou dans le rapport de gestion.

3. Dans ce cas, le titre de la première partie du rapport du commissaire devient « Attestation des comptes annuels avec réserve et paragraphe explicatif ».
4. Le sous-chapitre 3.3. aborde plus spécifiquement les situations en cas d'incertitude importante.

EXEMPLE ⁽⁶⁸⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁶⁹⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation des comptes annuels avec réserve et paragraphe explicatif

Nous avons procédé ... ⁽⁶⁹⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁶⁹⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁶⁹⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁶⁹⁾ ... de notre opinion.

Lors de l'évaluation des marchandises au 31 décembre 200_, la société n'a pas tenu compte d'une réduction de valeur qui aurait dû être appliquée par suite de l'abandon de la commercialisation de certains produits. Il en résulte que la rubrique des stocks à l'actif du bilan ainsi que le résultat de l'exercice avant impôts sont surévalués à concurrence de € _____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels du point évoqué au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Sans remettre en cause notre opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe XVII des comptes annuels qui fait mention de deux litiges en cours avec l'administration fiscale. A l'heure actuelle, les responsables de la société considèrent que l'issue de ces litiges ne peut être prévue et par conséquent, aucune provision pour risques et charges n'a été constituée dans les comptes annuels.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁷⁰⁾

⁽⁶⁸⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁶⁹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁷⁰⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.8. Séparation des exercices inappropriée conduisant à l'expression d'une réserve

Observations

1. Lorsque la séparation des exercices (*cut-off*) n'est pas effectuée correctement, le lecteur qui prend une décision économique sur la base des informations publiées par l'entité risque d'être induit en erreur. L'exemple ci-après présente les conséquences d'une erreur de séparation des exercices et l'expression par le commissaire, d'une opinion avec réserve.
2. Lorsque le commissaire délivre un rapport avec réserve portant sur un élément du compte de résultats, ou, *a fortiori* s'il exprime une opinion négative (défavorable) ou se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention), ceci peut influencer non seulement l'exercice en cours mais aussi l'exercice suivant. En effet, un plus grand bénéfice ou une plus grande perte au cours d'un exercice aura des conséquences inverses au cours de l'exercice suivant. Ces cas sont traités dans les exemples suivants.

EXEMPLE ⁽⁷¹⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁷²⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁷²⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁷²⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁷²⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁷²⁾ ... de notre opinion.

Lors des procédures d'audit, nous avons constaté que le montant des dettes commerciales était sous-estimé à concurrence de € _____, correspondant à des factures à recevoir non-comptabilisées, entraînant par conséquent une sous-estimation des charges de l'exercice. Le résultat de l'exercice avant impôts est donc surestimé à concurrence du même montant.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels du point évoqué au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁷³⁾

⁽⁷¹⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁷²⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁷³⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.9. Conséquences d'une réserve exprimée lors de l'attestation relative à l'exercice précédent: alternative 1^{er}

Observations

1. Lorsque le commissaire exprime une opinion avec réserve portant sur un élément du compte de résultats, ou, s'il exprime une opinion négative (défavorable) ou se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention), ceci peut influencer non seulement l'exercice en cours mais aussi l'exercice suivant. En effet, un plus grand bénéfice ou une plus grande perte au cours d'un exercice aura des conséquences inverses au cours de l'exercice suivant. Le lecteur des comptes annuels qui serait amené à prendre des décisions économiques au vu du résultat déclaré risquerait d'être trompé au cours des deux années successives. Il y a donc lieu de rappeler la réserve au cours du deuxième exercice. Le titre du rapport du commissaire pourrait donc être: « Attestation avec réserve des comptes annuels ». Cependant, dans certaines circonstances, le commissaire pourrait envisager de modifier le titre du rapport du commissaire, tel qu'envisagé dans l'exemple suivant (alternatives 2 et 3).
2. Dans le cas exceptionnel où les dirigeants n'ont pas jugé utile de donner suite à la réserve exprimée par le commissaire et que celui-ci a estimé par conséquent qu'elle devait être maintenue au cours de l'exercice suivant, le problème continuera à affecter les chiffres comparatifs de l'exercice qui suit (n+2) de manière telle que le commissaire pourrait juger nécessaire de modifier son rapport en conséquence.
3. Une entité peut être confrontée à divers événements influençant ses résultats antérieurs: découverte d'une erreur de *cut-off*, d'une mauvaise application d'une règle d'évaluation, etc. Contrairement aux normes comptables internationales, le compte de résultats antérieur ne peut être corrigé. En effet, il y a lieu de rappeler que le droit comptable belge ne permet pas de corriger la balance d'ouverture des comptes annuels. En vertu de l'article 26, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001: « *Le bilan d'ouverture d'un exercice doit, sans préjudice à l'application de l'article 83, alinéa 2, correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.* ». L'article 83, alinéa 2 visé dans cette disposition dispose que: « *Si les chiffres de l'exercice ne sont pas comparables à ceux de l'exercice précédent, les chiffres de l'exercice précédent peuvent être redressés en vue de les rendre comparables; (...)* »; les commentaires nécessaires seront fournis dans l'annexe.

EXEMPLE ⁽⁷⁴⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁷⁵⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁷⁵⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁷⁵⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁷⁵⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁷⁵⁾ ... de notre opinion.

Notre rapport sur l'exercice précédent contenait une réserve par suite de la non-comptabilisation d'une provision pour les prépensions dont bénéficient certains anciens membres du personnel. Cette provision a été constituée au cours de l'exercice à concurrence de € _____ dont € _____ se rapportent à l'exercice précédent.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels du point évoqué au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le ____ ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁷⁶⁾

⁽⁷⁴⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁷⁵⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁷⁶⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.2.10. Conséquences d'une réserve exprimée lors de l'attestation relative à l'exercice précédent: alternatives 2 et 3

Observations

1. Lorsque le commissaire exprime une opinion avec réserve portant sur un élément du compte de résultats, ou, *a fortiori* s'il exprime une opinion négative (défavorable) ou se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention), ceci peut influencer non seulement l'exercice sous revue mais aussi l'exercice suivant. En effet, un plus grand bénéfice ou une plus grande perte au cours d'un exercice aura des conséquences inverses au cours de l'exercice suivant. Le lecteur des comptes annuels qui serait amené à prendre des décisions économiques au vu du résultat déclaré risquerait d'être trompé au cours des deux années successives. Il y a donc lieu de rappeler la réserve au cours du deuxième exercice comme évoqué dans la première alternative (cf. *supra*, point 3.2.9.). Cependant, dans certaines circonstances, le commissaire pourrait envisager de modifier le titre du rapport du commissaire, tel qu'envisagé dans la deuxième alternative faisant l'objet de l'exemple ci-après.
2. Enfin, une troisième alternative est envisageable et ne fait pas l'objet d'un exemple de rapport. On peut envisager l'hypothèse où l'organe de gestion de l'entité, consciente de l'erreur commise souhaite réparer cette erreur. Le Code des sociétés, contrairement aux normes internationales relatives à l'informations financières, ne permet pas de redresser le bilan d'ouverture. La correction d'une erreur concernant les opérations de l'exercice précédent devra nécessairement être actée au compte de résultats de l'exercice sous revue. Par contre, conformément à l'article 24 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, le principe de l'image fidèle ne sera respecté que moyennant une explication en bonne et due forme dans l'annexe des comptes annuels. Ce n'est que dans l'hypothèse où une telle explication est donnée que le commissaire pourrait exprimer une opinion sans réserve.

Si l'information donnée dans l'annexe est adéquate, le commissaire devra néanmoins attirer l'attention du lecteur sur cette information qui justifiait sa réserve sur l'exercice précédent. Cette information complémentaire n'affecte pas l'image fidèle des comptes annuels qui est garantie par l'information en annexe. En conséquence, elle relève des informations qui doivent être fournies dans la seconde partie du rapport du commissaire.

La mention à reprendre dans la seconde partie du rapport du commissaire, relative au rapport de gestion, pourrait être formulée comme suit:

« Le rapport de gestion traite des informations requises par la loi, concorde avec les comptes annuels et mentionne la comptabilisation au cours de l'exercice d'une provision s'élevant à € ... qui aurait dû être comptabilisée lors de l'exercice précédent. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description ... ».

EXEMPLE ⁽⁷⁷⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽⁷⁸⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels, à l'exception du compte de résultats de l'exercice et des chiffres comparatifs faisant l'objet d'une attestation avec réserve

Nous avons procédé ... ⁽⁷⁸⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁷⁸⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁷⁸⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁷⁸⁾ ... de notre opinion.

Notre rapport sur l'exercice précédent contenait une réserve par suite de la non-comptabilisation d'une provision pour les prépensions dont bénéficient certains anciens membres du personnel. Cette provision a été constituée au cours de l'exercice à concurrence de € _____ dont € _____ se rapportent à l'exercice précédent.

A notre avis, les comptes annuels clos le __ ____ 200__, à l'exception du compte de résultats de l'exercice et des chiffres comparatifs qui font l'objet d'une réserve telle que mentionnée au paragraphe précédent, donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁷⁹⁾

⁽⁷⁷⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁷⁸⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁷⁹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.3. INCERTITUDE IMPORTANTE (NON RELATIVE A LA CONTINUITE)

3.3.1. Incertitude importante – Paragraphe explicatif

Observations

1. Un paragraphe explicatif complètera l'opinion lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'expression d'une réserve ou l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention). L'incertitude peut coexister avec un autre problème justifiant que le commissaire exprime, par ailleurs, une réserve dans son rapport. Dans ce cas, l'intitulé de la première partie du rapport sera respectivement: « Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif » ou « Attestation des comptes annuels avec réserve et paragraphe explicatif ».
2. Le paragraphe explicatif doit toujours suivre le paragraphe de l'opinion. Le paragraphe explicatif ne peut concerner un élément qui affecte l'opinion du commissaire. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le commissaire doit pouvoir renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe aux comptes annuels ou dans le rapport de gestion sur les comptes annuels. A défaut, il devra exprimer une réserve dans son rapport (par. 3.6.1. des Normes générales de révision).
3. A l'exception du problème de continuité, le recours à un paragraphe explicatif reste toujours facultatif. Il ne peut être utilisé qu'avec prudence et lorsqu'il existe une incertitude importante. Par incertitude, il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entité et qui peuvent affecter les comptes annuels (par. 3.6.2. des Normes générales de révision). Sous ce principe, l'on comprend l'organe de gestion ou l'assemblée des actionnaires.
4. Le paragraphe explicatif dans la première partie du rapport ne concerne que les incertitudes fondamentales et en particulier les incertitudes relatives à la continuité.
5. Dans l'exemple ci-après, il existe plusieurs litiges importants dont l'issue est incertaine. L'importance du risque est telle pour l'image fidèle que le commissaire estime nécessaire de la souligner en renvoyant au commentaire fait dans l'annexe conformément à l'article 25, § 3 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

EXEMPLE ⁽⁸⁰⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁸¹⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels avec paragraphe explicatif

Nous avons procédé ... ⁽⁸¹⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁸¹⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁸¹⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁸¹⁾ ... de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels clos le __ _____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Sans remettre en cause notre opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe XVII. des comptes annuels qui fait mention de deux litiges en cours avec l'administration fiscale impliquant des conséquences financières pour la société. Le résultat final de ce contentieux ne peut, à l'heure actuelle, selon l'opinion des responsables de la société, être prévu et par conséquent, aucune provision pour risques et charges n'a été enregistrée dans les comptes annuels.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁸²⁾

⁽⁸⁰⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁸¹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁸²⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.3.2. Incertitude importante – Déclaration d'abstention

Observations

1. Le commissaire ne peut « s'abstenir » que lorsqu'il arrive à la conclusion qu'il n'existe plus de procédures d'audit permettant de résoudre les incertitudes qui justifient l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention). La déclaration décrira avec précision et clarté les faits qui ont amené le commissaire, à se déclarer dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention). En effet, ce type d'attestation prive les utilisateurs de toute indication quant à la crédibilité des comptes annuels (ou consolidés) (par. 3.9.3. des Normes générales de révision).

2. Le commissaire ne peut délivrer une déclaration d'abstention que dans deux cas:

1) lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé. A titre d'exemple, ceci pourrait résulter de l'impossibilité d'exécuter des procédures d'audit essentielles ou la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables (par. 3.9.1. des Normes générales de révision).

Comme il a été précisé plus haut, si le système de contrôle interne présente des lacunes significatives et si les procédures alternatives apportent des éléments probants insuffisants ou inappropriés, le commissaire formulera une réserve ou sera dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention) (par. 3.3.7. des Normes générales de révision).

2) lorsque la situation de l'entité est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels (ou consolidés), soit du point de vue de la continuité, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, de manière telle que le simple ajout d'un paragraphe explicatif suivant le paragraphe d'opinion ne pourrait être considéré suffisant (par. 3.9.1. des Normes générales de révision).

Le commissaire ne peut « s'abstenir » qu'après s'être assuré qu'il n'existe aucune technique de contrôle appropriée afin de résoudre les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et afin de contrôler si les comptes annuels (ou consolidés) donnent une image fidèle. Ce cas est reflété dans l'exemple ci-après. Il est évident que l'influence quantitative de l'incertitude joue ici un rôle. Dans cette optique, il faut rappeler le contenu de l'article 19 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises: « *Est présumé ne pas s'être acquitté d'une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises qui: (...) joint à l'opinion qu'il exprime, des réserves telles qu'elles en détruisent la valeur ou la portée.* ».

EXEMPLE ⁽⁸³⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽⁸⁴⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Déclaration d'abstention sur les comptes annuels

A l'exception de ce qui est évoqué ci-dessous relatif à la limitation de l'étendue de notre contrôle, nous avons procédé ... ⁽⁸⁴⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁸⁴⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁸⁴⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable, ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

En raison des circonstances difficiles qui prévalent dans le pays ..., il existe une incertitude majeure quant au bien-fondé de l'évaluation des participations et des créances relatives aux entités situées dans ce pays. Ces participations et ces créances représentent ____ % des actifs de la société; nous ne sommes donc pas en mesure d'exprimer une opinion quant à l'image fidèle des comptes annuels.

Compte tenu de l'incertitude majeure susmentionnée, il nous est impossible d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si les comptes annuels clos le __ ____ 200__ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁸⁵⁾

⁽⁸³⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁸⁴⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁸⁵⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.4. ASPECTS RELATIFS A LA CONTINUITE

3.4.1. Aspects relatifs à la continuité – Rapport sans réserve, avec paragraphe explicatif

Observations

1. Les difficultés financières rencontrées par l'entité peuvent constituer une incertitude importante lors de l'établissement des comptes annuels par l'organe de gestion et pour l'émission d'une attestation sans réserve par le commissaire. En effet, les comptes annuels sont établis dans la présomption de continuité (art. 28, § 1^{er}, al. 3 A.R du 30 janvier 2001). Si cette présomption n'est plus justifiée, il y a lieu d'opérer des corrections de valeur basées sur les perspectives de réalisation (art. 28, § 2, al. 2 A.R. du 30 janvier 2001). Il n'est cependant pas toujours possible d'affirmer avec certitude que les comptes annuels établis *in going concern* ne donnent pas une image fidèle tant qu'il subsiste une chance de survie. Pour cette raison, une attestation avec réserve, une déclaration d'abstention ou une opinion négative (défavorable) suite à un désaccord avec les dirigeants, ne sera pas toujours la formule la plus appropriée.
2. L'article 96, 6^o du Code des sociétés impose aux dirigeants de la société de justifier la continuité, dans le rapport de gestion:
 - dès l'instant où il existe une perte reportée au bilan; ou
 - lorsque le compte de résultats fait apparaître une perte de l'exercice pendant deux exercices successifs.

On aurait pu s'attendre à ce que cette information soit donnée en premier lieu dans l'annexe des comptes annuels, au titre des règles d'évaluation. Toutefois, vu que le rapport de gestion accompagne d'habitude les comptes annuels dans toutes les publications légales, il n'y a pas lieu de renforcer l'exigence par une double mention. Le commissaire peut se satisfaire d'une mention dans le rapport de gestion. Dans les petites sociétés non-cotées, où conformément à l'article 94, alinéa 1^{er} du Code des sociétés, aucun rapport de gestion ne doit être établi, le commissaire peut se satisfaire d'une justification dans l'annexe conformément à l'article 94, alinéa 2 du Code des sociétés.

3. Si les informations nécessaires sont fournies par l'organe de gestion et qu'il subsiste une chance de survie, il n'y a pas lieu d'exprimer une réserve et un paragraphe explicatif suffira généralement dans ce cas. Un paragraphe explicatif est requis lorsqu'il existe un problème significatif relatif à la continuité, et, lorsque l'organe de gestion fourni suffisamment d'informations prouvant que la survie de la société n'est pas en danger. Le simple fait que la société ait subi une perte au cours de deux exercices successifs, alors qu'elle dispose de capitaux propres importants, n'est pas une raison pour ajouter un paragraphe explicatif après le paragraphe d'opinion. De même, lorsqu'il n'existe aucune incertitude sur la continuité, comme par exemple lorsque les actionnaires ont pris un engagement formel de soutien financier de leur filiale, une attestation sans réserve pourrait être exprimée. Dans certains cas, il se peut qu'une attestation autre qu'une attestation sans réserve soit plus appropriée (*cf. infra*, points 3.4.2., 3.4.3. et 3.4.4.).
4. Le paragraphe explicatif doit toujours suivre le paragraphe d'opinion et ne peut faire référence à aucun élément ayant une incidence négative sur l'opinion du commissaire. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le commissaire doit pouvoir renvoyer à une mention de l'incertitude dans le rapport de gestion ou dans l'annexe⁽⁸⁶⁾. A défaut de mention dans le rapport de gestion ou dans l'annexe, le commissaire exprimera une réserve.

⁽⁸⁶⁾ Cf. IRE, *Normes générales de révision*, par. 3.6.1.

5. Les hypothèses qui peuvent se présenter en cas d'**incertitude significative** sur la continuité, peuvent être résumées, à titre illustratif, de la manière suivante:

| Justification appropriée et information dans le rapport de gestion ou dans l'annexe des comptes annuels | Oui | Non |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------|
| Crédibilité et qualité des possibilités de redressement | | |
| Le commissaire a confiance dans les possibilités de redressement | paragraphe explicatif | attestation avec réserve ⁽⁸⁷⁾ |
| Le commissaire a connaissance de multiples incertitudes qui influencent négativement la crédibilité et la qualité des possibilités de redressement | abstention | opinion négative (défavorable) |
| Le commissaire n'a aucune confiance dans les possibilités de redressement | opinion négative (défavorable) | opinion négative (défavorable) |

6. Dans l'exemple ci-après, la phrase en italique pourrait, suivant les circonstances, être libellée comme suit:

« Cette supposition est justifiée que dans l'hypothèse où les mesures de redressement envisagées se réalisent en ce compris l'obtention de nouvelles sources de financement. ».

⁽⁸⁷⁾ Cette situation pourrait être envisageable exceptionnellement lorsque le commissaire dispose de toute la documentation nécessaire pour apprécier les mesures de redressement et a confiance dans ces mesures. Si cela ne devait pas être le cas, il devra généralement exprimer une déclaration d'abstention.

EXEMPLE ⁽⁸⁸⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽⁸⁹⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels avec paragraphe explicatif

Nous avons procédé ... ⁽⁸⁹⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁸⁹⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁸⁹⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁸⁹⁾ ... de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels clos le __ ____ 200__ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Malgré des pertes significatives affectant la situation financière de la société, les comptes annuels sont établis en supposant la poursuite de ses activités. *Cette hypothèse n'est justifiée que dans la mesure où la société continue à recevoir le soutien financier de ses actionnaires ou accède à d'autres sources de financement* ⁽⁹⁰⁾. Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur le rapport de gestion où, conformément à l'article 96, 6° du Code des sociétés, l'organe de gestion justifie l'application des règles d'évaluation appropriées aux perspectives de continuité. Les comptes annuels n'ont pas fait l'objet d'ajustements touchant à l'évaluation et à la classification de certaines rubriques du bilan qui pourraient s'avérer nécessaires si la société n'était plus en mesure de poursuivre ses activités.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁹¹⁾

⁽⁸⁸⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁸⁹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁹⁰⁾ Cf. *supra*, observation n° 6.

⁽⁹¹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.4.2. Aspects relatifs à la continuité – Rapport avec réserve

Observations

1. Les observations formulées *supra*, point 3.4.1. restent d'application pour le présent rapport.
2. L'article 96, 6° du Code des sociétés impose à l'organe de gestion, dans des cas déterminés, de fournir une justification dans le rapport de gestion, quant à l'application des règles d'évaluation dans l'hypothèse de la continuité. A défaut de justification, le paragraphe explicatif ne peut plus être utilisé par le commissaire en raison de l'impossibilité de se référer à une information de l'organe de gestion dans le rapport de gestion ou dans l'annexe et par conséquent, l'image fidèle de la situation financière de la société n'est pas assurée. L'absence de cette information exige, par ailleurs, une mention dans la seconde partie du rapport du commissaire car le rapport de gestion ne comprend pas tous les éléments requis. Dans ce cas spécifique, notamment celui d'une incertitude relative à la continuité sans justification de celle-ci, l'expression d'une réserve dans le rapport sera nécessaire.
3. Il ne suffit pas que l'organe de gestion donne une justification pour que le commissaire puisse utiliser un paragraphe explicatif. Il faut que cette justification soit crédible. Par « confiance dans les possibilités de redressement », il ne s'agit pas pour le commissaire d'exprimer une opinion sur la qualité des mesures adoptées. Il s'agit *tout simplement d'une estimation* que l'entité a, dans ces circonstances, une possibilité raisonnable de survivre durant une période de 12 mois à partir de la date de clôture de l'exercice ⁽⁹²⁾.

⁽⁹²⁾ IRE, Recommandation de révision « Révision d'une société en difficultés » (3 décembre 1999), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 481, par. 5.

EXEMPLE ⁽⁹³⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁹⁴⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁹⁴⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁹⁴⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁹⁴⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽⁹⁴⁾ ... de notre opinion.

La société a subi des pertes au cours de l'exercice et son actif net a été réduit par suite de ces pertes à un montant de € _____. Cependant, compte tenu des perspectives envisagées par l'organe de gestion, ce dernier est d'avis que la continuité de l'entité ne doit pas être remise en question. Les informations sur ces perspectives ne figurent ni dans le rapport de gestion, ni dans l'annexe des comptes annuels. Aucun ajustement n'a été apporté à l'évaluation ni à la classification de certaines rubriques du bilan, qui pourraient s'avérer nécessaire si la société n'était plus en mesure de poursuivre ses activités.

A notre avis, sous réserve de l'omission des informations liées à la continuité de la société, évoquée au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le __ ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁹⁵⁾

⁽⁹³⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁹⁴⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁹⁵⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.4.3. Aspects relatifs à la continuité – Déclaration d’abstention

Observations

1. Les observations formulées *supra*, point 3.4.1. restent d’application pour le présent de rapport.
2. Outre la possibilité de l’adjonction d’un paragraphe explicatif et de l’expression d’une réserve en cas de doute sur la continuité, il est parfois nécessaire, soit d’exprimer une déclaration d’abstention, soit d’exprimer une opinion négative (défavorable). L’impossibilité d’exprimer une opinion (abstention) reste un cas exceptionnel. Normalement, ce type d’attestation n’est utilisé que dans l’hypothèse où le commissaire est confronté à des problèmes de procédures d’audit, à la suite de multiples incertitudes, qui ne lui permettent pas de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déclarer que les comptes annuels sont exempts d’anomalies significatives (par. 3.9.1. des Normes générales de révision). Tel pourrait être le cas, lorsque l’entité connaît des problèmes de continuité graves et qu’il est impossible d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés de la crédibilité des mesures de redressement envisagées.
3. Si le commissaire a pu obtenir l’assurance raisonnable que la cessation de paiements est inévitable à court terme, il choisira normalement d’exprimer une opinion négative (défavorable) (*cf. infra*, point 3.4.4.).

EXEMPLE ⁽⁹⁶⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽⁹⁷⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Déclaration d'abstention sur les comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽⁹⁷⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽⁹⁷⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽⁹⁷⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

Tel que mentionné dans le rapport de gestion (**dans l'annexe...**), le permis d'exploitation de l'usine principale et les discussions relatives à son renouvellement sont toujours en cours, en raison du refus de la demande de renouvellement, qui a fait l'objet d'un recours suspensif. Par ailleurs, la société doit faire face à une importante action en responsabilité en matière d'environnement. De tels problèmes génèrent une incertitude fondamentale quant au bien-fondé des comptes annuels et de la continuité de l'entité.

Compte tenu de l'incertitude majeure, telle que décrite au paragraphe précédent, il ne nous est pas possible d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si les comptes annuels clos le _____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽⁹⁸⁾

⁽⁹⁶⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽⁹⁷⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽⁹⁸⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.4.4. Aspects relatifs à la continuité – Opinion négative

Observations

1. Les observations formulées *supra*, point 3.4.1. restent d'application pour le présent rapport.
2. Outre la possibilité d'ajouter un paragraphe explicatif et de formuler une réserve en cas de doute quant à la continuité, il existe la possibilité d'exprimer une déclaration d'abstention ou une opinion négative (défavorable).
3. Si le commissaire est suffisamment convaincu que la cessation des paiements est inévitable à court terme, il optera, normalement, pour l'expression d'une opinion négative (défavorable).

EXEMPLE ⁽⁹⁹⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽¹⁰⁰⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Opinion négative sur les comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽¹⁰⁰⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽¹⁰⁰⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽¹⁰⁰⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽¹⁰⁰⁾ ... de notre opinion.

La société accuse des pertes significatives qui détériorent gravement sa situation financière. Les comptes annuels n'ont pas fait l'objet d'ajustements qui sont nécessaires dans une telle situation.

A notre avis, en raison de l'incidence de la situation mentionnée au paragraphe précédent, les comptes annuels clos le _____ 200_, ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires ⁽¹⁰¹⁾

99

EXEMPLES DE RAPPORTS DU COMMISSAIRE - ASPECTS RELATIFS A LA CONTINUITÉ

⁽⁹⁹⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽¹⁰⁰⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽¹⁰¹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1. à l'exception des modifications requises, développées *infra*, point 3.5.1.

3.5. MODIFICATIONS APPORTEES AU CONTENU DE LA SECONDE PARTIE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

3.5.1. Modifications lorsqu'une opinion autre qu'une opinion sans réserve est exprimée

Lorsque le commissaire exprime une opinion autre qu'une opinion sans réserve, la seconde partie du rapport devra être adaptée.

En effet, dans ces circonstances, le commissaire doit adapter la mention relative à la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires.

De plus, il y a lieu de souligner que l'article 92, § 1^{er} du Code des sociétés dispose que:

« Chaque année, les gérants ou les administrateurs dressent un inventaire suivant les critères d'évaluation fixés par le Roi et établissent les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultats ainsi que l'annexe et forment un tout. ».

Le non-respect de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés implique le non-respect du Code en lui-même dans le sens prévu à l'article 144, alinéa 1^{er}, 8^o du Code des sociétés. Le commissaire devra donc examiner dans quelle mesure le non-respect de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 est de nature à modifier la mention y relative dans la seconde partie de son rapport.

Enfin, le commissaire devra s'interroger sur la nécessité d'exprimer un commentaire sur l'affectation du résultat.

Lorsque le commissaire se retrouve dans une situation telle qu'il doit exprimer une **opinion avec réserve**, la seconde partie de son rapport doit être modifiée.

Tout d'abord le commissaire devra estimer suivant les circonstances, si le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Si tel n'est pas le cas, il adaptera éventuellement la mention y relative. Ensuite les exemples suivants pourraient être utilisés:

« Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et à l'exception de ce qui est mentionné dans la partie du présent rapport relative à notre opinion, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

A l'exception de ce qui est mentionné dans la partie du présent rapport relative à notre opinion, nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires⁽¹⁰²⁾. ».

⁽¹⁰²⁾ Cette dernière mention doit éventuellement être modifiée car dans certaines circonstances, le commissaire ne pourra s'exprimer sur la conformité de l'affectation du résultat, aux dispositions légales et statutaires.

Eventuellement: « *Tenant compte de ce qui est mentionné dans la partie du présent rapport relative à notre opinion, nous ne pouvons nous exprimer sur la conformité aux dispositions légales et statutaires, de l'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale.* ».

Lorsque le commissaire est confronté à une **limitation de son contrôle**, la seconde partie de son rapport doit être modifiée.

Tout d'abord le commissaire devra estimer suivant les circonstances, si le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Si tel n'est pas le cas, il adaptera éventuellement la mention y relative. Ensuite les exemples suivants pourraient être utilisés:

« *Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et tenant compte des limitations mentionnées dans la partie du présent rapport relative à notre opinion, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.*

Tenant compte des limitations mentionnées dans la partie du présent rapport relative à notre opinion, nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires⁽¹⁰³⁾. ».

Eventuellement: « *De même, nous ne pouvons nous exprimer sur la conformité aux dispositions légales et statutaires, de l'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale.* ».

Lorsque le commissaire se retrouve dans une situation telle qu'il lui est **impossible d'exprimer une opinion**, la seconde partie de son rapport doit être modifiée.

Tout d'abord le commissaire devra estimer suivant les circonstances, si le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Si tel n'est pas le cas, il adaptera éventuellement la mention y relative. Ensuite les exemples suivants pourraient être utilisés:

« *Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et compte tenu des incertitudes décrites dans la partie du présent rapport relative à notre opinion, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur le fait de savoir si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.*

Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés. Compte tenu des incertitudes décrites dans la partie du présent rapport relative à notre opinion, nous ne sommes pas en mesure de déterminer si l'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires. ».

⁽¹⁰³⁾ Ibid.

Lorsque le commissaire se retrouve dans une situation telle qu'il doit exprimer une **opinion négative**, la seconde partie de son rapport doit être modifiée.

Tout d'abord le commissaire devra estimer suivant les circonstances, si le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Si tel n'est pas le cas, il adaptera éventuellement la mention y relative. Ensuite les exemples suivants pourraient être utilisés:

« Compte tenu de l'opinion négative exprimée ci-dessus, nous sommes d'avis que la comptabilité n'est pas tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Compte tenu de l'opinion négative exprimée ci-dessus, nous ne sommes pas en mesure de vous signaler si des opérations ont été conclues et des décisions ont été prises en violation des statuts ou du Code des sociétés et si l'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires. ».

3.5.2. Difficultés rencontrées lors de l'examen du rapport de gestion

Observations

1. Le contenu du rapport de gestion est défini à l'article 96 ou 119 du Code des sociétés. Le rôle du commissaire quant à ce rapport est défini dans le paragraphe 3.10. des Normes générales de révision, qui précise que le rapport du réviseur sur les comptes annuels (ou consolidés) comprendra également une mention indiquant que le rapport de gestion sur les comptes (consolidés) traite des informations exigées par les articles 96 ou 119 du Code des sociétés et concorde avec ces comptes pour le même exercice. Cette mention du commissaire relative au rapport de gestion ou au rapport de gestion sur les comptes consolidés ne fait pas partie de son attestation sur les comptes annuels (ou consolidés). Le commissaire doit également prendre en considération la nouvelle norme de révision « Contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) », approuvée par le Conseil de l'IRE du 15 décembre 2006⁽¹⁰⁴⁾.
2. Dans la pratique internationale, les comptes annuels comportent le bilan, un compte de profits et pertes, un aperçu de la mutation des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie (*cash flow*) et des annexes (*notes*). En Belgique, le droit des comptes annuels ne prévoit pas à ce jour, la présentation du tableau des flux de trésorerie dans les comptes annuels. Il est toutefois difficile d'accepter que ce tableau ne soit pas contrôlé par le commissaire lorsqu'il est remis aux actionnaires (généralement dans le rapport de gestion). Pour cette raison, les Normes générales de révision disposent que, si l'organe de gestion reprend dans son rapport un tableau des flux de trésorerie (*cash flow*) ou une analyse de ratios, le commissaire devra en effectuer le contrôle (par. 3.10.2., al. 2 des Normes générales de révision).
3. Lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée, ou lorsque le compte de résultats fait apparaître une perte de l'exercice durant deux années successives, le commissaire vérifiera si le rapport de gestion comporte une justification suffisante pour l'application des règles d'évaluation dans l'hypothèse de continuité (art. 96, 6° C. Soc.).

Dans le rapport ci-après, on présume que **le commissaire est d'avis qu'aucune incertitude n'existe sur le plan de la continuité** (pour les autres cas, *cf. supra*, points 3.4.2., 3.4.3. et 3.4.4.).

4. Le rapport de gestion fait mention des circonstances qui peuvent influencer de façon considérable le développement de la société contrôlée, à l'exception des informations pouvant porter préjudice à la société ou à l'ensemble consolidé (art. 96, 3° C. Soc.).
5. Il se pourrait également que le rapport de gestion ait été établi, mais que le commissaire estime qu'il n'est pas complet. Si ce caractère incomplet n'est pas de nature à influencer la situation financière à la fin de l'exercice, il suffira au commissaire de mentionner que certaines données ne sont pas traitées. Dans ce cas, le paragraphe sera rédigé de la façon suivante:

⁽¹⁰⁴⁾ Cf. IRE, *Nouvelles normes de révision* (15 décembre 2006), annexe au *Rapport annuel*, 2006, p. 63-82.

« Nous attirons votre attention sur le fait que le rapport de gestion ne fournit pas d'informations suffisantes quant aux événements importants survenus après la clôture de l'exercice. Pour le reste, le rapport de gestion traite des informations requises par la loi ...⁽¹⁰⁵⁾ ».

6. Une autre difficulté qui peut se présenter, est le fait que l'information reprise dans le rapport de gestion ne concorde pas avec les comptes annuels. Dans cette hypothèse, le paragraphe devra être adapté à la situation. En voici un exemple :

« Le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels, à l'exception de l'analyse du chiffre d'affaires et de son évolution dans le temps. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure ...⁽¹⁰⁶⁾ ».

7. Conformément au paragraphe 39 de la nouvelle norme de révision « Contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) » du 15 décembre 2006, les mentions relatives aux informations requises par les articles 96, 1° et 119, 1° du Code des sociétés et concernant les principaux « risques et incertitudes », peuvent être reprises dans le rapport du commissaire, comme suit :

Exemple 1: Informations non communiquées dans le rapport de gestion

« A l'égard des [indiquez les paragraphes des articles de loi] du Code des sociétés, le rapport de gestion ne fournit pas d'informations portant sur [indiquez le(s) sujet(s) dont des informations n'ont pas été communiquées dans le rapport de gestion]. Pour le reste, le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels (ou consolidés). Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis, par ailleurs, ne présentent pas d'incohérences manifestes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat⁽¹⁰⁷⁾. ».

Exemple 2: Informations manifestement déraisonnables, erronées ou incohérentes

« Le rapport de gestion renseigne une information déraisonnable/erronée/incohérente en matière de risques auxquels la société est confrontée, telle que requise par l'article 96 (le cas échéant: l'article 119) du Code des sociétés. Pour le reste, le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels (ou consolidés). Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas, à l'exception de ce qui a été énoncé ci-avant, d'incohérences évidentes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat⁽¹⁰⁸⁾. ».

⁽¹⁰⁵⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

⁽¹⁰⁶⁾ *Ibid.*

⁽¹⁰⁷⁾ Cf. IRE, *Nouvelles normes de révision* (15 décembre 2006), annexe au *Rapport annuel*, 2006, p. 79.

⁽¹⁰⁸⁾ *Ibid.* p. 79.

EXEMPLE ⁽¹⁰⁹⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽¹¹⁰⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels ⁽¹¹⁰⁾

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement ... ⁽¹¹⁰⁾ ... l'organe de gestion.

Notre responsabilité ... ⁽¹¹⁰⁾ ... comptes annuels:

- Le rapport de gestion traite des informations requises par la loi, à l'exception de la justification de la continuité. Puisque les comptes annuels font apparaître une perte reportée, les administrateurs sont tenus de justifier la capacité de la société de poursuivre ses activités; cette justification fait défaut. De plus, le tableau des flux de trésorerie, repris dans le rapport de gestion, s'appuie sur des données qui ne concordent pas en tous points avec les comptes annuels. Pour le reste, le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer ... ⁽¹¹⁰⁾ ... mandat.
- Sans préjudice ... ⁽¹¹⁰⁾ ... Belgique.
- A l'exception de ce qui est susmentionné sur le rapport de gestion, nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ... ⁽¹¹⁰⁾ ... statutaires.
- *Le cas échéant, ...* ⁽¹¹⁰⁾

⁽¹⁰⁹⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽¹¹⁰⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

3.5.3. Non-respect du Code des sociétés

Observations

1. L'article 16 (anciennement art. 17), alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, dispose: « *Sont punis d'une amende de cinquante à dix mille euros, ceux qui, en qualité de commissaire, de commissaire-reviseur, de réviseur ou d'expert indépendant, ont attesté ou approuvé des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises, lorsque les dispositions mentionnées à l'alinéa 1^{er} n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées. Ils sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille euros ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse.* ».

Par ailleurs, les commissaires sont responsables, en vertu de l'article 140 du Code des sociétés, des fautes commises dans l'accomplissement de leurs fonctions.

De même, les commissaires devront répondre solidairement tant envers la société qu'envers les tiers, des dommages résultant des infractions qui auraient été commises aux dispositions du Code des sociétés ou des statuts. Toutefois, ils peuvent se décharger de leur responsabilité de deux manières différentes:

- soit en prouvant qu'ils n'ont pas pris part à l'infraction commise;
- soit en prouvant qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions à l'organe de gestion ou à la prochaine assemblée générale de la prise de connaissance de l'infraction.

2. Les dispositions visées par ces sanctions pénales, recouvrent les principaux articles de la loi ou respectivement du Code des sociétés, ainsi que les arrêtés royaux pris en exécution de cette loi et de ce Code, en particulier, l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.
3. L'obligation de mentionner les cas de non-respect, concerne aussi bien les principes applicables aux comptes annuels que les règles formelles relatives à la tenue de la comptabilité et au plan comptable. Par conséquent, le commissaire qui exprime une opinion sur l'image fidèle des comptes annuels, alors qu'il a connaissance que les règles formelles relatives à la tenue de la comptabilité n'ont pas été respectées, est tenu – sous peine de sanctions pénales – de formuler des remarques à ce propos. Rappelons, néanmoins, que, si les cas de non-respect ne sont pas considérés comme étant significatifs, le commissaire peut nuancer la mention comme suit: « *Sans préjudice de ...* ». L'exemple ci-après part de l'hypothèse que le non-respect est considéré comme étant significatif.
4. La première partie du rapport du commissaire concerne uniquement l'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés). Toute observation relative au respect du Code des sociétés et qui n'influence pas l'image fidèle des états financiers, sera formulée, obligatoirement, dans la seconde partie du rapport du commissaire.
5. Le paragraphe 3.12.4. des Normes générales de révision suggère de mentionner dans la seconde partie du rapport, la dérogation obtenue au référentiel comptable applicable, en indiquant son objet.

EXEMPLE ⁽¹¹¹⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 200__

Conformément aux ... ⁽¹¹²⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels ⁽¹¹²⁾

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement ... ⁽¹¹²⁾ ... l'organe de gestion.

Notre responsabilité ... ⁽¹¹²⁾ ... comptes annuels:

- Le rapport de gestion ... ⁽¹¹²⁾ ... mandat.
- Si les comptes annuels sont présentés dans le respect des dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, les règles formelles relatives à la tenue de la comptabilité, à l'irréversibilité des écritures et au plan comptable minimum normalisé ne sont pas respectées avec la rigueur nécessaire. Pour le reste et sans préjudice ... ⁽¹¹²⁾ ... Belgique.
- Nous n'avons pas ... ⁽¹¹²⁾ ... statutaires.
- *Le cas échéant, ...* ⁽¹¹²⁾

⁽¹¹¹⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽¹¹²⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

3.5.4. Non-respect du Code des sociétés – Absence d'un rapport obligatoire

Observations

1. En application de l'article 144, alinéa 1^{er}, 8^o du Code des sociétés, les commissaires sont tenus de mentionner: « *qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.* ».

Cet article doit être lu en relation avec l'article 140, alinea 2 du même Code qui précise: « (...) *Il ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions à l'organe de gestion et, le cas échéant, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale, la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance.* ».

2. La mention obligatoire d'un cas de non-respect concerne exclusivement les mandats de commissaire dans une société. Pour le rapport sur les comptes consolidés, aucune mention similaire n'est exigée par la loi.
3. Même si l'attention du commissaire sera principalement dirigée vers les dispositions du Code des sociétés qui ont une influence sur les comptes annuels et sur l'information des actionnaires, les cas de non-respect qui, le cas échéant, devraient être mentionnés dans le rapport, ne sont aucunement limités aux cas susmentionnés. Chaque cas de non-respect du Code des sociétés ou des statuts qui serait ainsi constaté sans que celui-ci ne soit rectifié, devra faire l'objet d'une mention dans la seconde partie du rapport.
4. A partir du moment où le non-respect n'a pas été rectifié par les organes de la société, la mention sera obligatoire. Ce n'est que lorsque l'organe de gestion a pris les mesures nécessaires pour remédier à la situation d'illégalité, que le commissaire a la possibilité (et en aucun cas l'obligation) d'omettre la mention.
5. Le droit des actionnaires existants de souscrire prioritairement à de nouvelles actions émises contre espèces, est prévu par l'article 592 du Code des sociétés.

Le délai pour l'exercice du droit de préférence est fixé par l'assemblée générale ou par le conseil d'administration (dans le cas d'une augmentation de capital réalisée dans le cadre du capital autorisé).

Il peut être dérogé à ce droit de préférence sous certaines conditions, notamment le dépôt d'un rapport particulier établi par le conseil d'administration décrivant l'intérêt pour la société de procéder à une telle dérogation, ainsi que le rapport du commissaire (art. 596 C. Soc.).

L'exemple ci-après part de l'hypothèse que ces rapports n'ont pas été établis et/ou déposés au greffe du tribunal de commerce, conformément à l'article 75 du Code des sociétés.

EXEMPLE ⁽¹¹³⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 200_

Conformément aux ... ⁽¹¹⁴⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels ⁽¹¹⁴⁾

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement ... ⁽¹¹⁴⁾ ... l'organe de gestion.

Notre responsabilité ... ⁽¹¹⁴⁾ ... comptes annuels:

- Le rapport de gestion ... ⁽¹¹⁴⁾ ... mandat.
- Sans préjudice ... ⁽¹¹⁴⁾ ... Belgique.
- Contrairement aux exigences de l'article 596 du Code des sociétés, l'organe de gestion n'a pas préparé de rapport spécial lors de l'augmentation de capital intervenue en janvier dernier dans le cadre du capital autorisé justifiant de l'intérêt pour la société de supprimer le droit de préférence. Des commentaires appropriés sont cependant inclus dans le rapport de gestion à l'assemblée générale annuelle. Pour le reste, nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- *Le cas échéant*, ... ⁽¹¹⁴⁾

⁽¹¹³⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽¹¹⁴⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

3.5.5. Non-respect du Code des sociétés – Distribution d'un dividende excédentaire

Observations

1. L'article 144, alinéa 1^{er}, 7^o du Code des sociétés impose que le commissaire reprenne une mention spécifique relative à l'affectation bénéficiaire. Il doit, le cas échéant, mentionner que la répartition des bénéfices n'est pas conforme au Code des sociétés ou aux statuts de la société.
2. Lorsque le solde du compte de résultats est surévalué, ceci peut conduire à la distribution d'un dividende excédentaire. En effet, le commissaire doit prendre en compte la légalité de la répartition bénéficiaire non pas telle qu'elle découle de l'affectation du résultat prévu par l'organe de gestion mais bien telle qu'elle découle du résultat modifié pour tenir compte des réserves que le commissaire estimerait devoir formuler.
3. Dans l'exemple ci-après où, par l'effet d'une plus-value de réévaluation irrégulière, l'organe de gestion propose la distribution d'un dividende qui excède les possibilités légales de distribution. Dans cet exemple, on constatera qu'une réserve formulée en première partie du rapport peut avoir des conséquences non seulement sur la déclaration de la seconde partie relative à la légalité des comptes annuels mais en outre sur la déclaration de la seconde partie relative au respect du Code des sociétés et des statuts.

EXEMPLE ⁽¹¹⁵⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200_

Conformément aux ... ⁽¹¹⁶⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation avec réserve des comptes annuels

Nous avons procédé ... ⁽¹¹⁶⁾ ... l'exercice de € _____.

L'établissement ... ⁽¹¹⁶⁾ ... circonstances.

Notre responsabilité ... ⁽¹¹⁶⁾ ... fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes ... ⁽¹¹⁶⁾ ... de notre opinion.

Il y a lieu de signaler qu'une plus-value de réévaluation de € _____ a été actée sur les immobilisations financières sans que la rubrique des plus-values au passif du bilan ait été dotée d'un même montant, ce qui augmente le résultat après impôts de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent, ... ⁽¹¹⁶⁾ ... en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement ... ⁽¹¹⁶⁾ ... l'organe de gestion.

Notre responsabilité ... ⁽¹¹⁶⁾ ... comptes annuels:

- Le rapport de gestion ... ⁽¹¹⁶⁾ ... mandat.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et sous la réserve formulée dans la partie du présent rapport relative à notre opinion, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Pour autant que l'assemblée générale rejette l'affectation des résultats qui lui est proposée et qui constituerait un non-respect de l'article 617 du Code des sociétés, nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. En effet, le dividende proposé a, compte tenu de l'incidence sur le résultat de l'exercice de la question évoquée dans l'attestation ci-dessus, pour effet de ramener l'actif net à un montant inférieur au capital libéré augmenté des réserves que la loi ne permet pas de distribuer.
- *Le cas échéant*, ... ⁽¹¹⁶⁾

⁽¹¹⁵⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽¹¹⁶⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

3.5.6. Commentaire complémentaire sur le contrôle interne

Observations

1. Dans la première partie du rapport, le commissaire doit indiquer qu'il a tenu compte de l'organisation administrative de la société. Il n'est pas requis de donner une opinion quelle qu'elle soit sur le caractère approprié ou non de l'organisation administrative ou du contrôle interne. Si des faiblesses ont été constatées dans l'organisation administrative, le commissaire effectue des vérifications alternatives et si celles-ci sont satisfaisantes, il n'a pas à exprimer de réserve dans son rapport sur les comptes annuels.
2. Par contre, des faiblesses dans l'organisation administrative et le contrôle interne peuvent être constitutives de risques importants pour la société. Dans ce cas, le paragraphe 3.11. des Normes générales de révision prévoit qu'une mention peut figurer dans la seconde partie du rapport. Le paragraphe 3.11.2., alinéa 2 indique que: « *Si le réviseur estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas l'expression d'une réserve conformément au paragraphe 3.3.7., il peut néanmoins en faire mention dans la seconde partie de son rapport.* ».
3. Il y a lieu de rappeler que les informations complémentaires que le commissaire souhaiterait ajouter dans la seconde partie de son rapport afin d'éclairer pleinement les actionnaires appelés à voter les comptes annuels et la décharge des membres de l'organe de gestion, doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. Sans préjudice à l'indication éventuelle de lacunes importantes dans le contrôle interne, ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes annuels et du rapport de gestion (par. 3.11.4. des Normes générales de révision).
4. Dans la seconde partie du rapport du commissaire, il est donc possible de formuler une observation sur l'organisation administrative et le contrôle interne. En outre, il existe la possibilité de fournir de plus amples informations à ce sujet, dans la *management letter*.

Si l'existence de lacunes dans l'organisation administrative ou le contrôle interne a un impact sur l'image fidèle des comptes annuels, le commissaire devra prendre en considération cet impact lors de l'expression de son opinion (réserve, opinion négative (défavorable) ou abstention).

EXEMPLE ⁽¹¹⁷⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽¹¹⁸⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels ⁽¹¹⁸⁾

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement ... ⁽¹¹⁸⁾ ... l'organe de gestion.

Notre responsabilité ... ⁽¹¹⁸⁾ ... comptes annuels:

- Le rapport de gestion ... ⁽¹¹⁸⁾ ... mandat.
- Sans préjudice ... ⁽¹¹⁸⁾ ... Belgique.
- Nous n'avons pas ... ⁽¹¹⁸⁾ ... statutaires.
- Nous estimons utile d'attirer l'attention sur les difficultés importantes que pourrait connaître la société sans l'adaptation urgente de son organisation administrative et plus particulièrement de son système informatique dont la fiabilité n'est pas garantie. Comme le souligne l'organe de gestion dans son rapport, plusieurs incidents majeurs sont intervenus au cours de l'exercice; s'ils ont pu être maîtrisés avec une assistance extérieure, il n'est pas certain qu'il puisse en être de même dans l'avenir si les réformes nécessaires ne sont pas mises en œuvre.
- *Le cas échéant, ...* ⁽¹¹⁸⁾

⁽¹¹⁷⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽¹¹⁸⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

3.5.7. Information complémentaire sur les conflits d'intérêts

Observations

1. Si un administrateur a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale qui est contraire à une décision ou à une opération de la compétence du conseil d'administration, la procédure décrite à l'article 523 du Code des sociétés, devra être suivie. La même procédure sera d'application pour les membres d'un collège de gérants (art. 259 C. Soc.) et de liquidateurs (art. 191 C. Soc.).
2. Pour les sociétés cotées la procédure à suivre est décrite à l'article 524 du Code des sociétés.
3. Les mêmes règles sont d'application pour les membres du comité de direction (art. 524^{ter} C. Soc.).
4. Les procédures ont été décrites dans les avis du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ⁽¹¹⁹⁾.
5. L'exemple ci-après concerne le conflit d'intérêts au sens de l'article 523 du Code des sociétés. La situation définie à l'article 524 du Code des sociétés devra, par analogie, être traitée, bien que la loi prévoit la possibilité d'ajouter dans ce cas, « le commentaire nécessaire ».

114

⁽¹¹⁹⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 586-594.

EXEMPLE ⁽¹²⁰⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽¹²¹⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels ⁽¹²¹⁾

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement ... ⁽¹²¹⁾ ... l'organe de gestion.

Notre responsabilité ... ⁽¹²¹⁾ ... comptes annuels:

- Le rapport de gestion traite des informations requises par la loi ... ⁽¹²¹⁾ ...mandat.

Dans ce rapport de gestion, le conseil d'administration vous a informé conformément à l'article 523 du Code des sociétés, de la conclusion d'un contrat entre votre société et la société « XYZ » dont l'actionnaire principal est également administrateur de votre société. Ce contrat porte sur l'acquisition d'une participation dans la société ABC pour un montant de € _____. A la suite de cette opération, votre société détient 100 % des titres de ABC. L'acquisition est faite contre espèces et un délai de paiement de... mois sans intérêts est octroyé par la venderesse pour la moitié du prix.

- Sans préjudice ... ⁽¹²¹⁾ ...Belgique.
- Nous n'avons pas ... ⁽¹²¹⁾ ... statutaires.
- *Le cas échéant, ...* ⁽¹²¹⁾

⁽¹²⁰⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽¹²¹⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

3.5.8. Information complémentaire – Rappel d'obligations découlant de l'article 633 Code des sociétés

Observations

1. L'article 633 du Code des sociétés prévoit entre autres que si, par suite de pertes, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, l'assemblée générale des actionnaires doit être réunie dans un délai n'excédant pas deux mois à dater du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires. Cette assemblée générale extraordinaire devra délibérer de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour. Cette assemblée générale extraordinaire devrait bien entendu se tenir avant l'assemblée générale ordinaire puisque sa décision influencera le maintien ou de l'adaptation des règles comptables de continuité.
2. Lorsque l'assemblée générale extraordinaire ne s'est pas encore tenue alors que le commissaire doit signer son rapport sur les comptes annuels, destiné à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire ne pourra généralement pas exprimer une opinion autre que sans réserve (abstention, opinion négative, attestation avec réserve) puisqu'il est confronté à une prise de décision future de l'assemblée générale extraordinaire, relative à la poursuite ou à l'arrêt des activités de l'entité. Dans le cas où les Normes générales de révision prévoient l'utilisation d'un paragraphe explicatif, le commissaire veillera à s'assurer que l'incertitude évoquée ne soit pas sous le contrôle direct de l'entité: à savoir l'organe de gestion ou l'assemblée des actionnaires.

3. Dans l'exemple ci-après, et tenant compte des remarques ci-dessus relative à la première partie du rapport, le commissaire constate que l'article 633 du Code des sociétés est d'application et que la société sera amenée dans le délai des deux mois requis, à devoir convoquer une assemblée générale conformément aux dispositions prévues par le Code des sociétés qui délibèrera selon les formes prescrites pour la modification des statuts. Le commissaire peut dès lors estimer nécessaire de rappeler ces obligations dans un paragraphe figurant dans la seconde partie de son rapport.

4. Si l'actif net est réduit à un montant inférieur au quart du capital social, le texte ci-après sera adapté en conséquence et pourra être complété de la manière suivante:
« *En outre, nous vous informons du fait que la décision de dissolution pourra être approuvée moyennant le quart des voix émises à l'assemblée générale.* ».

5. Dans l'hypothèse où le commissaire constate que les dispositions légales relatives à l'article 633 du Code des sociétés n'ont pas été respectées alors qu'elles auraient dû l'être et tenant compte des remarques ci-dessus relatives à la première partie du rapport, l'observation suivante sera formulée en seconde partie de son rapport:

« Le bilan fait apparaître que, par suite des pertes encourues, l'actif net est ramené sous la moitié du capital social. Si le rapport de gestion justifie la continuité d'exploitation, ceci ne dispense pas le conseil d'administration de l'obligation de convoquer l'assemblée générale et de lui présenter un plan de redressement conformément et dans les délais prévus par l'article 633 du Code des sociétés. Cette procédure n'a pas été respectée, ce qui constitue un non-respect des textes légaux. A l'exception de ce qui précède, nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires. ». Le commissaire évaluera également le caractère adéquat de cette dernière mention suivant les circonstances.

EXEMPLE ⁽¹²²⁾

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ ____ 200__

Conformément aux ... ⁽¹²³⁾ ... (et informations) complémentaires requises.

Attestation

Le type d'attestation dépendra des circonstances.

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement ... ⁽¹²³⁾ ... l'organe de gestion.

Notre responsabilité ... ⁽¹²³⁾ ... comptes annuels:

- Le rapport de gestion ⁽¹²³⁾ ... mandat.
- Sans préjudice ... ⁽¹²³⁾ ... Belgique.
- Nous n'avons pas ... ⁽¹²³⁾ ... statutaires.
- L'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social. Nous désirons attirer l'attention sur le fait qu'en conséquence, le conseil d'administration **a soumis / devra soumettre** dans le délai légal à l'assemblée générale des actionnaires, la question de la dissolution éventuelle de la société prévue par l'article 633 du Code des sociétés et **a justifié / devra justifier** ses propositions dans un rapport spécial.
- *Le cas échéant, ...* ⁽¹²³⁾

⁽¹²²⁾ Le commissaire se référera utilement à l'avertissement du chapitre 3 du présent ouvrage rappelant entre autres que les exemples de rapport de commissaire sont uniquement illustratifs. Tenant compte des circonstances particulières de la situation, le commissaire devra faire appel à son jugement professionnel (*professional judgement*) afin de déterminer le type d'opinion à exprimer ainsi que les mentions (et informations) complémentaires à inclure.

⁽¹²³⁾ Correspond au texte standard repris *infra*, point 4.1.

CHAPITRE 4

RAPPORTS DU COMMISSAIRE, SANS RESERVE, DANS DIFFERENTES LANGUES

4.1. RAPPORT SANS RESERVE EN FRANÇAIS RELATIF AUX COMPTES ANNUELS

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ _____ 200__

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (*le cas échéant*: de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de commerce). Le rapport inclut notre opinion sur les comptes annuels ainsi que les mentions (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels pour l'exercice (*le cas échéant*: de __ mois) clos le __ _____ 200__, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

L'établissement des comptes annuels relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend: la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de règles d'évaluation appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes annuels sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictees par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels clos le __ _____ 200__ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement et le contenu du rapport de gestion, ainsi que le respect par la société du Code des sociétés et des statuts, relèvent de la responsabilité de l'organe de gestion.

Notre responsabilité est d'inclure dans notre rapport les mentions (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas d'incohérences manifestes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. (*Le cas échéant*: à l'exception ... <*>). L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- *Le cas échéant, mentionner d'autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur des caractéristiques des documents contrôlés, par exemple*: « Comme indiqué dans l'annexe des comptes annuels, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des comptes annuels ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent. ».
- *Le cas échéant*: Au cours de l'exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.
- *Le cas échéant*: En application de l'article 523 (*ou 524ter*) du Code des sociétés, nous devons en outre vous faire rapport sur les opérations suivantes qui ont eu lieu depuis la dernière assemblée générale ordinaire: (*description*).

Lieu et date

Société XYZ
Commissaire
représentée par

Nom
(associé, administrateur, réviseur d'entreprises)

<*> *par exemple*: ... du fait que les comptes annuels ne vous ont pas été soumis pour approbation dans les délais légaux et statutaires, ce que nous vous avons signalé dans notre rapport de carence du ____ 200_.

4.2. RAPPORT SANS RESERVE EN NEERLANDAIS RELATIF AUX COMPTES ANNUELS

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING DER AANDEELHOUDERS (VENNOTEN) VAN DE VENNOOTSCHAP OVER DE JAARREKENING OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP _____ 200_

Overeenkomstig de wettelijke en statutaire bepalingen, brengen wij u verslag uit in het kader van het mandaat van commissaris (*in voorkomend geval*: van bedrijfsrevisor aangesteld door de voorzitter van de rechtbank van koophandel). Dit verslag omvat ons oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening evenals de vereiste bijkomende vermeldingen (en inlichtingen).

Verklaring over de jaarrekening zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de jaarrekening over het boekjaar (*in voorkomend geval*: van __ maanden) afgesloten op _____ 200_, opgesteld op basis van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst (verlies) van het boekjaar van € _____.

Het opstellen van de jaarrekening valt onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan. Deze verantwoordelijkheid omvat onder meer: het opzetten, implementeren en in stand houden van een interne controle met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening die geen afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van het maken van fouten, bevat; het kiezen en toepassen van geschikte waarderingsregels; en het maken van schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen en volgens de in België geldende controlenormen, zoals uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze controlenormen vereisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van het maken van fouten.

Overeenkomstig voornoemde controlenormen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de vennootschap, alsook met haar procedures van interne controle. Wij hebben van de verantwoordelijken en van het bestuursorgaan van de vennootschap de voor onze controles vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de jaarrekening. Wij hebben de gegrondheid van de waarderingsregels, de redelijkheid van de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen gemaakt door de vennootschap, alsook de voorstelling van de jaarrekening als geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening afgesloten op _____ 200_ een getrouw beeld van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de vennootschap, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Bijkomende vermeldingen (en inlichtingen)

Het opstellen en de inhoud van het jaarverslag, alsook het naleven door de vennootschap van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten, vallen onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan.

Het is onze verantwoordelijkheid om in ons verslag de volgende bijkomende vermeldingen (en inlichtingen) op te nemen die niet van aard zijn om de draagwijdte van onze verklaring over de jaarrekening te wijzigen:

- Het jaarverslag behandelt de door de wet vereiste inlichtingen en stemt overeen met de jaarrekening. Wij kunnen ons echter niet uitspreken over de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de vennootschap wordt geconfronteerd, alsook van haar positie, haar voorzienbare evolutie of de aanmerkelijke invloed van bepaalde feiten op haar toekomstige ontwikkeling. Wij kunnen evenwel bevestigen dat de verstrekte gegevens geen onmiskenbare inconsistenties vertonen met de informatie waarover wij beschikken in het kader van ons mandaat.
- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd overeenkomstig de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. (*In voorkomend geval*: behalve ...<*>) De verwerking van het resultaat die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- *In voorkomend geval, andere inlichtingen vermelden die bedoeld zijn om de aandacht van de lezer te vestigen op een kenmerk van de gecontroleerde documenten, bijvoorbeeld*: "Zoals vermeld in de toelichting bij de jaarrekening zijn de waarderingsregels, die zijn toegepast bij het opstellen van de jaarrekening, gewijzigd tegenover het voorgaande boekjaar."
- *In voorkomend geval*: Tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbijgaande verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.
- *In voorkomend geval*: Overeenkomstig artikel 523 (of 524ter) van het Wetboek van vennootschappen dienen wij tevens verslag uit te brengen over de hiernavolgende verrichtingen die hebben plaatsgevonden sinds de laatste gewone algemene vergadering: (*beschrijving*)

Plaats en datum

Vennootschap XYZ
Commissaris
vertegenwoordigd door

Naam
(Vennoot, bestuurder, bedrijfsrevisor)

<*> *bijvoorbeeld*: ... dat de jaarrekening u niet ter goedkeuring werd voorgelegd binnen de wettelijke en statutaire termijnen, hetgeen wij hebben medegedeeld in ons verslag van niet-bevinding van __ _____ 200_.

4.3. RAPPORT SANS RESERVE EN ANGLAIS RELATIF AUX COMPTES ANNUELS

STATUTORY AUDITOR'S REPORT TO THE GENERAL MEETING OF SHAREHOLDERS (PARTNERS) OF _____ ON THE FINANCIAL STATEMENTS FOR THE YEAR ENDED _____ 200_

In accordance with the legal and statutory requirements, we report to you on the performance of the mandate of statutory auditor (*where applicable*: of Registered Auditor appointed by the president of the Commercial Court), which has been entrusted to us. This report contains our opinion on the true and fair view of the financial statements as well as the required additional statements (and information).

Unqualified audit opinion on the financial statements

We have audited the financial statements for the year (*where applicable*: accounting period of __ months) ended _____ 200_, prepared in accordance with the financial reporting framework applicable in Belgium, which show a balance sheet total of € _____ and a profit (loss) for the year (*where applicable*: accounting period) of € _____.

Management is responsible for the preparation and the fair presentation of these financial statements. This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with the legal requirements and the Auditing Standards applicable in Belgium, as issued by the Institute of Registered Auditors (*Institut des Reviseurs d'Entreprises / Instituut der Bedrijfsrevisoren*). Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

In accordance with the above-mentioned auditing standards, we considered the company's accounting system, as well as its internal control procedures. We have obtained from management and the company's officials, the explanations and information necessary for executing our audit procedures. We have examined, on a test basis, the evidence supporting the amounts included in the financial statements. We have assessed the appropriateness of accounting policies and the reasonableness of the significant accounting estimates made by the company as well as the overall financial statement presentation. We believe that these procedures provide a reasonable basis for our opinion.

In our opinion, the financial statements for the year (accounting period) ended _____ 200_ give a true and fair view of the company's assets and liabilities, its financial position and the results of its operations in accordance with the financial reporting framework applicable in Belgium.

Additional statements (and information)

The preparation of the Director's report and its content, as well as the Company's compliance with the Company Code and its by-laws are the responsibility of management.

Our responsibility is to supplement our report with the following additional statements (and information), which do not modify our audit opinion on the financial statements:

- The Director's report includes the information required by law and is consistent with the financial statements. We are, however, unable to comment on the description of the principal risks and uncertainties which the company is facing, and on its situation, its foreseeable evolution or the significant influence of certain facts on its future development. We can nevertheless confirm that the matters disclosed do not present any obvious inconsistencies with the information that we became aware of during the performance of our mandate.
- Without prejudice to formal aspects of minor importance, the accounting records were maintained in accordance with the legal and regulatory requirements applicable in Belgium.
- There are no transactions undertaken or decisions taken in violation of the company's by-laws or the Company Code that we have to report to you (*Where applicable*: except for ... <*>). The appropriation of results proposed to the general meeting complies with the legal and statutory provisions.
- *Where applicable, disclose other information to draw the reader's attention to specific aspects of the audited documents, for example*: « As disclosed in the notes to the financial statements, the accounting policies applied when preparing these financial statements have been modified compared to the previous year. »
- *Where applicable*: An interim dividend was distributed during the year in relation to which we have issued the attached report in accordance with legal requirements.
- *Where applicable*: In accordance with article 523 (*or* 524*ter*) of the Company Code, we are also required to report to you on the following transactions which have taken place since the last annual general meeting: (*description*).

Place and date

Audit firm XYZ
Statutory auditor
represented by

Name
(Partner, Director or Registered Auditor)

<*> *for example*: ... the fact that the financial statements were not presented to you for approval within the legal and statutory deadlines. We have reported this to you in our special report dated __ _____ 200_.

4.4. RAPPORT SANS RESERVE EN ALLEMAND RELATIF AUX COMPTES ANNUELS

BERICHT DES KOMMISSARS ÜBER DEN JAHRESABSCHLUSS ZUM __ _____200_ AN DIE GENERALVERSAMMLUNG DER AKTIONÄRE (GESELLSCHAFTER) DER GESELLSCHAFT _____

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen und den Satzungen berichten wir Ihnen über die Durchführung des uns erteilten Mandats als Kommissar (*wenn zutreffend*: als Revisor, bestellt durch den Vorsitzenden des Handelsgerichtes). Der Bericht umfasst unser Testat über den Jahresabschluss sowie die erforderlichen ergänzenden Vermerke (und Informationen).

Uneingeschränktes Testat über den Jahresabschluss

Wir haben den Jahresabschluss zum __ _____ 200_ (*wenn zutreffend*: von __ Monaten) geprüft; dieser wurde in Übereinstimmung mit den in Belgien anwendbaren buchhalterischen Vorschriften erstellt und weist eine Bilanzsumme von € _____ sowie eine Ergebnisrechnung mit einem Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag) von € _____ aus.

Die Erstellung des Jahresabschlusses liegt in der Verantwortlichkeit des geschäftsführenden Organs. Diese Verantwortlichkeit umfasst: die Entwicklung, Umsetzung und Aufrechterhaltung des internen Kontrollsystems hinsichtlich der Erstellung und der wahrheitsgetreuen Darstellung des Jahresabschlusses, so dass dieser frei von wesentlichen unzutreffenden Angaben ist, unabhängig davon, ob diese aus Unrichtigkeiten oder Verstößen resultieren; die Auswahl und Anwendung von angemessenen Rechnungslegungsgrundsätzen und die Festlegung angemessener rechnungslegungs-relevanter Schätzungen.

Unsere Verantwortung besteht darin, aufgrund unserer Prüfungshandlungen, diesen Jahresabschluss zu beurteilen. Wir haben unsere Prüfungshandlungen unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen und den in Belgien anwendbaren und durch das Institut der Betriebsrevisoren festgestellten Prüfungsnormen durchgeführt. Gemäß dieser Prüfungsnormen muss unsere Prüfung so gestaltet und durchgeführt werden, dass in redlichem Maße sichergestellt werden kann, dass der Jahresabschluss keine wesentlichen unzutreffenden Angaben enthält, unabhängig davon, ob diese aus Unrichtigkeiten oder Verstößen resultieren.

In Übereinstimmung mit den hiervor angeführten Prüfungsnormen, haben wir die Organisation der Gesellschaft in Bezug auf die allgemeine Verwaltung und die Buchhaltung sowie die internen Kontrollverfahren berücksichtigt. Wir haben von dem geschäftsführenden Organ sowie den Verantwortlichen der Gesellschaft die im Rahmen unserer Prüfung erforderlichen Erklärungen und Auskünfte erhalten. Anhand von Stichproben haben wir die Rechtfertigung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge untersucht. Ferner haben wir die Rechnungslegungsgrundsätze, die Angemessenheit rechnungslegungs-relevanter Schätzungen der Gesellschaft sowie die Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses beurteilt. Wir sind der Auffassung, dass diese Prüfungshandlungen eine angemessene Grundlage für unsere Beurteilung des Jahresabschlusses bilden.

Unserer Meinung nach, unter Beachtung der in Belgien anwendbaren buchhalterischen Vorschriften, vermittelt der Jahresabschluss zum __ _____ 200_ ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft.

Ergänzende Vermerke (und Informationen)

Die Erstellung und der Inhalt des Lageberichtes sowie die Berücksichtigung des Gesellschaftsgesetzbuches und der Satzungen liegen in der Verantwortung des geschäftsführenden Organs.

Unsere Verantwortung besteht darin, in unserem Bericht die folgenden ergänzenden Vermerke (und Informationen) vorzusehen, die jedoch die Tragweite unseres Testats über den Jahresabschluss nicht beeinträchtigen:

- Der Lagebericht behandelt die gesetzlich vorgeschriebenen Informationen und steht im Einklang mit dem Jahresabschluss. Wir sind jedoch nicht in der Lage, uns über die Beschreibung der wesentlichen Risiken und Ungewissheiten mit denen die Gesellschaft konfrontiert ist, sowie der Gesellschaftslage, derer voraussichtlichen Entwicklung oder des bedeutenden Einflusses gewisser Sachverhalte auf die künftige Entwicklung auszusprechen. Wir können jedoch bestätigen, dass die erteilten Auskünfte nicht im offensichtlichen Widerspruch stehen mit den Informationen, von denen wir im Rahmen unseres Mandats haben Kenntnis genommen.
- Abgesehen von formellen Aspekten geringfügiger Art, erfolgte die Buchführung gemäß den in Belgien gültigen gesetzlichen Bestimmungen und Vorschriften.
- Des Weiteren müssen wir Ihnen keine Handlungen oder Beschlüsse mitteilen, die als Verstoß gegen die Satzungen oder das Gesellschaftsgesetzbuch zu werten wären. (*Wenn zutreffend*: Mit Ausnahme von ... <*>). Der Ergebnisverwendungsvorschlag an die Generalversammlung entspricht den gesetzlichen Bestimmungen und den Satzungen.
- *Wenn zutreffend, Vermerk anderer Informationen, die darauf abzielen, die Aufmerksamkeit des Lesers auf Besonderheiten der geprüften Dokumente zu lenken, wie zum Beispiel*: « Wie im Anhang zum Jahresabschluss dargestellt, wurden die bei der Erstellung des Jahresabschlusses angewandten Bilanzierungsrichtlinien im Vergleich zum Vorjahr geändert. »
- *Wenn zutreffend*: Im Laufe des Geschäftsjahres wurde eine Anzahlung auf Dividenden vorgenommen; diesbezüglich haben wir einen Bericht erstellt, der gemäß den gesetzlichen Bestimmungen im Anhang beiliegt.
- *Wenn zutreffend*: Ferner, in Ausführung von Artikel 523 (*oder 524ter*) des Gesellschaftsgesetzbuches, müssen wir Ihnen über folgende Transaktionen, die seit der letzten Generalversammlung stattgefunden haben, berichten: (*Beschreibung*)

Ort und Datum

Prüfungsgesellschaft XYZ
Kommissar
vertreten durch

Name
(Gesellschafter, Verwalter, Betriebsrevisor)

<*> *zum Beispiel*: ... aufgrund der Tatsache, dass der Jahresabschluss Ihnen nicht innerhalb der gesetzlichen und satzungsgemäßen Fristen zur Abstimmung vorgelegt wurde; dies haben wir in unserem Karenzbericht vom ____ 200_ mitgeteilt.

4.5. RAPPORT SANS RESERVE EN FRANÇAIS RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES (BELGIAN GAAP OU IFRS)

RAPPORT DU COMMISSAIRE (OU DU REVISEUR D'ENTREPRISES DESIGNÉ) A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES (ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____ SUR LES COMPTES CONSOLIDES POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 200_

Conformément aux dispositions légales, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (ou de réviseur d'entreprises désigné) (*le cas échéant*: de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de commerce). Le rapport inclut notre opinion sur les comptes consolidés ainsi que la (les) mention(s) (et informations) complémentaire(s) requise(s).

Attestation sans réserve des comptes consolidés

Nous avons procédé au contrôle des comptes consolidés pour l'exercice (*le cas échéant*: de __ mois) clos le ____ 200_, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique (ou, selon le cas, du référentiel de Normes internationales d'information financière tel qu'adopté dans l'Union européenne), dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

L'établissement des comptes consolidés relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend: la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de règles d'évaluation ⁽¹²⁴⁾ appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictees par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant

⁽¹²⁴⁾ Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le terme suivant est utilisé : « *méthodes comptables* ».

dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes consolidés clos le ____ 200_ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats ⁽¹²⁵⁾ de l'ensemble consolidé, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique (ou, selon le cas, au référentiel de Normes internationales d'information financière tel qu'adopté dans l'Union européenne).

Mention(s) (et informations) complémentaire(s)

L'établissement et le contenu du rapport consolidé de gestion relèvent de la responsabilité de l'organe de gestion.

Notre responsabilité est d'inclure dans notre rapport la (les) mention(s) (et informations) complémentaire(s) suivante(s) qui n'est (ne sont) pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes consolidés:

- Le rapport consolidé de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes consolidés. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation est confronté, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas d'incohérences manifestes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat.
- *Le cas échéant, mentionner d'autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur des caractéristiques des documents contrôlés, par exemple:* « Comme indiqué dans l'annexe des comptes consolidés, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des comptes consolidés ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent. ».

Lieu et date

Société XYZ

Commissaire (Réviseur d'entreprises désigné)
représentée par

Nom

(associé, administrateur, réviseur d'entreprises)

⁽¹²⁵⁾ Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le libellé suivant est utilisé : « de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie ».

4.6. RAPPORT SANS RESERVE EN NEERLANDAIS RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES (BELGIAN GAAP OU IFRS)

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS (OF VAN DE AANGESTELDE BEDRIJFSREVISOR) AAN DE ALGEMENE VERGADERING DER AANDEELHOUDERS (VENNOTEN) VAN DE VENNOOTSCHAP ___ OVER DE GECONSOLIDEERDE JAARREKENING OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP _____ 200_

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris (of van aangestelde bedrijfsrevisor) (*in voorkomend geval*: van bedrijfsrevisor aangesteld door de voorzitter van de rechtbank van koophandel). Dit verslag omvat ons oordeel over het getrouw beeld van de geconsolideerde jaarrekening evenals de vereiste bijkomende vermelding(en) (en inlichtingen).

Verklaring over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening over het boekjaar (*in voorkomend geval*: van __ maanden) afgesloten op _____ 200_, opgesteld op basis van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel (of, desgevallend, op basis van *International Financial Reporting Standards* zoals aanvaard binnen de Europese Unie), met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst (verlies) van het boekjaar van € _____.

Het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening valt onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan. Deze verantwoordelijkheid omvat onder meer: het opzetten, implementeren en in stand houden van een interne controle met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de geconsolideerde jaarrekening die geen afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van het maken van fouten, bevat; het kiezen en toepassen van geschikte waarderingsregels ⁽¹²⁶⁾; en het maken van schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze geconsolideerde jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen en volgens de in België geldende controlenormen, zoals uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze controlenormen vereisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de geconsolideerde jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van het maken van fouten.

Overeenkomstig voornoemde controlenormen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van het geconsolideerd geheel, alsook met zijn procedures van interne controle. Wij hebben van de verantwoordelijken en van het bestuursorgaan van de vennootschap de voor onze controles vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. Wij hebben de grondigheid van de waarderingsregels, van de

⁽¹²⁶⁾ Indien het boekhoudkundig referentiestelsel IFRS is, dan wordt deze term « *grondslagen voor de financiële verslaggeving* ».

consolidatiegrondslagen, de redelijkheid van de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen gemaakt door de vennootschap, alsook de voorstelling van de geconsolideerde jaarrekening als geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening afgesloten op ____ 200_ een getrouw beeld van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten ⁽¹²⁷⁾ van het geconsolideerd geheel, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel (of, desgevallend, met *International Financial Reporting Standards* zoals aanvaard binnen de Europese Unie).

Bijkomende vermelding(en) (en inlichtingen)

Het opstellen en de inhoud van het geconsolideerd jaarverslag vallen onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan.

Het is onze verantwoordelijkheid om in ons verslag de volgende bijkomende vermelding(en) (en inlichtingen) op te nemen die niet van aard is (zijn) om de draagwijdte van onze verklaring over de geconsolideerde jaarrekening te wijzigen:

- Het geconsolideerd jaarverslag behandelt de door de wet vereiste inlichtingen en stemt overeen met de geconsolideerde jaarrekening. Wij kunnen ons echter niet uitspreken over de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de gezamenlijke in de consolidatie opgenomen ondernemingen worden geconfronteerd, alsook van hun positie, hun voorzienbare evolutie of de aanmerkelijke invloed van bepaalde feiten op hun toekomstige ontwikkeling. Wij kunnen evenwel bevestigen dat de verstrekte gegevens geen onmiskenbare inconsistenties vertonen met de informatie waarover wij beschikken in het kader van ons mandaat.
- *In voorkomend geval, andere inlichtingen vermelden die bedoeld zijn om de aandacht van de lezer te vestigen op een kenmerk van de gecontroleerde documenten, bijvoorbeeld:* « Zoals vermeld in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening zijn de waarderingsregels, die zijn toegepast bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening, gewijzigd tegenover het voorgaande boekjaar. »

Plaats en datum

Vennootschap XYZ
Commissaris (of Aangestelde bedrijfsrevisor)
vertegenwoordigd door

Naam
(Vennoot, bestuurder, bedrijfsrevisor)

⁽¹²⁷⁾ Indien het boekhoudkundig referentiestelsel IFRS is, dan wordt deze zinsnede « van de financiële positie, van de financiële prestaties, en van de kasstromen ».

4.7. RAPPORT SANS RESERVE EN ANGLAIS RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES (BELGIAN GAAP OU IFRS)

STATUTORY AUDITOR'S (OR THE APPOINTED REGISTERED AUDITOR'S) REPORT TO THE GENERAL MEETING OF SHAREHOLDERS (PARTNERS) OF _____ ON THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS FOR THE YEAR ENDED _____ 200_

In accordance with the legal requirements, we report to you on the performance of the mandate of statutory auditor (or of appointed registered auditor) (*where applicable*: of Registered Auditor appointed by the president of the Commercial Court), which has been entrusted to us. This report contains our opinion on the true and fair view of the consolidated financial statements as well as the required additional statements (and information).

135

Unqualified audit opinion on the consolidated financial statements

We have audited the consolidated financial statements for the year (*where applicable*: accounting period of __ months) ended __ _____ 200_, prepared in accordance with the financial reporting framework applicable in Belgium (or with International Financial Reporting Standards as adopted by the European Union), which show a balance sheet total of € _____ and a profit (loss) for the year (*where applicable*: accounting period) of € _____.

Management is responsible for the preparation and the fair presentation of these consolidated financial statements. This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation and fair presentation of consolidated financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies ⁽¹²⁸⁾; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Our responsibility is to express an opinion on these consolidated financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with the legal requirements and the Auditing Standards applicable in Belgium, as issued by the Institute of Registered Auditors (*Institut des Reviseurs d'Entreprises / Instituut der Bedrijfsrevisoren*) ⁽¹²⁹⁾. Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance whether the consolidated financial statements are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

In accordance with the above-mentioned auditing standards, we considered the group's accounting system, as well as its internal control procedures. We have obtained from management and the company's officials, the explanations and information necessary for executing our audit procedures. We have examined, on a test basis, the evidence supporting the amounts included in the consolidated financial statements. We have assessed the appropriateness of the accounting policies and consolidation principles, the reasonableness of the significant accounting estimates made by the company, as

⁽¹²⁸⁾ When the IFRS framework is applicable the following term is used : « *accounting principles* ».

⁽¹²⁹⁾ When the IFRS framework is applicable, the wording could be used : « ... *as issued by the International Federation of Accountants* ».

well as the overall presentation of the consolidated financial statements. We believe that these procedures provide a reasonable basis for our opinion.

In our opinion the consolidated financial statements for the year (*where applicable*: accounting period) ended __ _____ 200_ give a true and fair view of the group's assets and liabilities, its financial position and the results of its operations⁽⁸⁴⁾ in accordance with the financial reporting framework applicable in Belgium (*where applicable*, with International Financial Reporting Standards as adopted by the European Union).

Additional statement(s) (and information)

The preparation of the consolidated Director's report and its content are the responsibility of management.

Our responsibility is to supplement our report with the following additional statement(s) (and information) which do not modify our audit opinion on the consolidated financial statements:

- The consolidated Director's report includes the information required by law and is consistent with the consolidated financial statements. We are, however, unable to comment on the description of the principal risks and uncertainties which the consolidated group is facing, and of its situation, its foreseeable evolution or the significant influence of certain facts on its future development. We can nevertheless confirm that the matters disclosed do not present any obvious inconsistencies with the information that we became aware of during the performance of our mandate.
- *Where applicable, disclose other information to draw the reader's attention to specific aspects of the audited documents, for example:* « As disclosed in the notes to the consolidated financial statements, the accounting policies applied when preparing these consolidated financial statements have been modified compared to the previous year. »

Place and date

Audit firm XYZ
Statutory auditor
represented by

Name
(Partner, Director or Registered Auditor)

⁽¹³⁰⁾ When the IFRS framework is applicable, the following wording is being used: « *its financial position, the results of its operation and cash flow* ».

4.8. RAPPORT SANS RESERVE EN ALLEMAND RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDES (BELGIAN GAAP OU IFRS)

**BERICHT DES KOMMISSARS (ODER DES ANGESTELLTEN BETRIEBSREVISORS) ÜBER DEN KONSOLIDierten JAHRESABSCHLUSS
ZUM ____ 200_ AN DIE GENERALVERSAMMLUNG DER AKTIONÄRE (GESELLSCHAFTER) DER GESELLSCHAFT _____**

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen und den Satzungen berichten wir Ihnen über die Durchführung des uns erteilten Mandats als Kommissar (oder, wenn zutreffend, als angestellter Betriebsrevisor) (*wenn zutreffend*: als Revisor, bestellt durch den Vorsitzenden des Handelsgerichtes). Der Bericht umfasst unser Testat über den konsolidierten Jahresabschluss sowie die erforderlichen ergänzenden Vermerke (und Informationen).

137

Uneingeschränktes Testat über den konsolidierten Jahresabschluss

Wir haben den konsolidierten Jahresabschluss zum ____ 200_ (*wenn zutreffend*: von __ Monaten) geprüft; dieser wurde in Übereinstimmung mit den in Belgien anwendbaren buchhalterischen Vorschriften (oder, wenn zutreffend, aufgrund der Internationalen Rechnungslegungsnormen so wie sie durch die Europäische Union verabschiedet wurden) erstellt und weist eine Bilanzsumme von € _____ sowie eine Ergebnisrechnung mit einem Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag) von € _____ aus.

Die Erstellung des Jahresabschlusses liegt in der Verantwortlichkeit des geschäftsführenden Organs. Diese Verantwortlichkeit umfasst: die Entwicklung, Umsetzung und Aufrechterhaltung des internen Kontrollsystems hinsichtlich der Erstellung und der wahrheitsgetreuen Darstellung des Jahresabschlusses, so dass dieser frei von wesentlichen unzutreffenden Angaben ist, unabhängig davon, ob diese aus Unrichtigkeiten oder Verstößen resultieren; die Auswahl und Anwendung von angemessenen Rechnungslegungsgrundsätzen⁽¹³¹⁾ und die Festlegung angemessener rechnungslegungs-relevanter Schätzungen.

Unsere Verantwortung besteht darin, aufgrund unserer Prüfungshandlungen, diesen Jahresabschluss zu beurteilen. Wir haben unsere Prüfungshandlungen unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen und den in Belgien anwendbaren und durch das Institut der Betriebsrevisoren festgestellten Prüfungsnormen durchgeführt. Gemäß dieser Prüfungsnormen muss unsere Prüfung so gestaltet und durchgeführt werden, dass in redlichem Maße sichergestellt werden kann, dass der Jahresabschluss keine wesentlichen unzutreffenden Angaben enthält, unabhängig davon, ob diese aus Unrichtigkeiten oder Verstößen resultieren.

In Übereinstimmung mit den hiervor angeführten Prüfungsnormen, haben wir die Organisation der Gesellschaft in Bezug auf die allgemeine Verwaltung und die Buchhaltung sowie die internen Kontrollverfahren berücksichtigt. Wir haben von dem geschäftsführenden Organ sowie den Verantwortlichen der Gesellschaft die im Rahmen unserer Prüfung erforderlichen Erklärungen und Auskünfte erhalten. Anhand

⁽¹³¹⁾ « Wenn die IFRS Normen Anwendung finden, ist folgender Wortlaut zutreffend : « Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ».

von Stichproben haben wir die Rechtfertigung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge untersucht. Ferner haben wir die Rechnungslegungsgrundsätze, die Angemessenheit rechnungslegungs-relevanter Schätzungen der Gesellschaft sowie die Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses beurteilt. Wir sind der Auffassung, dass diese Prüfungshandlungen eine angemessene Grundlage für unsere Beurteilung des Jahresabschlusses bilden.

Unserer Meinung nach, unter Beachtung der in Belgien anwendbaren buchhalterischen Vorschriften, vermittelt der konsolidierte Jahresabschluss zum _____ 200_ ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ⁽¹³²⁾ der Gruppe. (unter Beachtung der *International Financial Reporting Standards*, so wie diese in der Europäische Union anzuwenden sind)

Ergänzende Vermerke (und Informationen)

Die Erstellung und der Inhalt des konsolidierten Geschäftsberichtes liegen in der Verantwortung des geschäftsführenden Organs.

Unsere Verantwortung besteht darin, in unserem Bericht die folgenden ergänzenden Vermerke (und Informationen) vorzusehen, die jedoch die Tragweite unseres Testats über den konsolidierten Jahresabschluss nicht beeinträchtigen:

- Der konsolidierte Lagebericht behandelt die gesetzlich vorgeschriebenen Informationen und steht im Einklang mit dem konsolidierten Jahresabschluss. Wir sind jedoch nicht in der Lage, uns über die Beschreibung der wesentlichen Risiken und Ungewissheiten mit denen die konsolidierten Gesellschaften konfrontiert sind, sowie ihrer Gesellschaftslage, derer voraussichtlichen Entwicklung oder des bedeutenden Einflusses gewisser Sachverhalte auf die künftige Entwicklung auszusprechen. Wir können jedoch bestätigen, dass die erteilten Auskünfte nicht im offensichtlichen Widerspruch stehen mit den Informationen, von denen wir im Rahmen unseres Mandats haben Kenntnis genommen.
- Wenn zutreffend, Vermerk anderer Informationen, die darauf abzielen, die Aufmerksamkeit des Lesers auf Besonderheiten der geprüften Dokumente zu lenken, wie zum Beispiel: « Wie im Anhang zum konsolidierten Jahresabschluss dargestellt, wurden die bei der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses angewandten Bilanzierungsrichtlinien im Vergleich zum Vorjahr geändert. »

Ort und Datum

Prüfungsgesellschaft XYZ
Kommissar
vertreten durch

Name
(Gesellschafter, Verwalter, Betriebsrevisor)

⁽¹³²⁾ Wenn die IFRS Normen Anwendung finden, ist folgender Wortlaut zutreffend: « *die Finanzlage, die Ertragskraft des Unternehmens und die Cashflows* ».

4.9. RAPPORT SANS RESERVE EN FRANÇAIS RELATIF AUX COMPTES ANNUELS D'UNE ASBL

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES MEMBRES DE L'ASSOCIATION _____ SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 200__

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (*le cas échéant*: de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de première instance). Le rapport inclut notre opinion sur les comptes annuels ainsi que les mentions (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels pour l'exercice (*le cas échéant*: de __ mois) clos le ____ 200__, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

L'établissement des comptes annuels relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend: la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de règles d'évaluation appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictees par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de l'association en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de l'association les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par l'association ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels clos le ____ 200__ donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'association, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

139

RAPPORTS DU COMMISSAIRE, SANS RESERVE, DANS DIFFERENTES LANGUES

Mentions (et informations) complémentaires

Le respect par l'association de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, ainsi que des statuts, relèvent de la responsabilité de l'organe de gestion.

Notre responsabilité est d'inclure dans notre rapport les mentions (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Pour le reste, nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations. (Le cas échéant: à l'exception ... <*>)

Lieu et date

Société XYZ
Commissaire
représentée par

Nom
(associé, administrateur, réviseur d'entreprises)

<*> par exemple: ... du fait que les comptes annuels ne vous ont pas été soumis pour approbation dans les délais légaux et statutaires, ce que nous vous avons signalé dans notre rapport de carence du __ _____ 200__.

4.10. RAPPORT SANS RESERVE EN NEERLANDAIS RELATIF AUX COMPTES ANNUELS D'UNE ASBL

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE LEDENVERGADERING VAN DE VERENIGING _____ OVER DE JAARREKENING OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP __ _____ 200__

Overeenkomstig de wettelijke en statutaire bepalingen, brengen wij u verslag uit in het kader van het mandaat van commissaris (*in voorkomend geval*: van bedrijfsrevisor aangesteld door de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg). Dit verslag omvat ons oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening evenals de vereiste bijkomende vermeldingen (en inlichtingen).

Verklaring over de jaarrekening zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de jaarrekening over het boekjaar (*in voorkomend geval*: van __ maanden) afgesloten op __ _____ 200__, opgesteld op basis van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, met een balans totaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst (verlies) van het boekjaar van € _____.

Het opstellen van de jaarrekening valt onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan. Deze verantwoordelijkheid omvat onder meer: het opzetten, implementeren en in stand houden van een interne controle met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening die geen afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van het maken van fouten, bevat; het kiezen en toepassen van geschikte waarderingsregels; en het maken van schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen en volgens de in België geldende controlenormen, zoals uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze controlenormen vereisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van het maken van fouten.

Overeenkomstig voornoemde controlenormen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de vereniging, alsook met haar procedures van interne controle. Wij hebben van de verantwoordelijken en van het bestuursorgaan van de vereniging de voor onze controles vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de jaarrekening. Wij hebben de gegrondheid van de waarderingsregels, de redelijkheid van de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen gemaakt door de vereniging, alsook de voorstelling van de jaarrekening als geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening afgesloten op __ _____ 200__ een getrouw beeld van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de vereniging, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Bijkomende vermeldingen (en inlichtingen)

Het naleven door de vereniging van de wet van 21 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, alsmede van de statuten, vallen onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan.

Het is onze verantwoordelijkheid om in ons verslag de volgende bijkomende vermeldingen (en inlichtingen) op te nemen die niet van aard zijn om de draagwijdte van onze verklaring over de jaarrekening te wijzigen:

- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd overeenkomstig de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- Voor het overige dienen wij u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of de wet van 21 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen zijn gedaan of genomen (*In voorkomend geval: behalve ... <*>*)

Plaats en datum

Vennootschap XYZ
Commissaris
vertegenwoordigd door

Naam
(Vennoot, bestuurder, bedrijfsrevisor)

<*> *bijvoorbeeld:* ... dat de jaarrekening u niet ter goedkeuring werd voorgelegd binnen de wettelijke en statutaire termijnen, hetgeen wij hebben medegedeeld in ons verslag van niet-bevinding van __ _____ 200_.

4.11. RAPPORT SANS RESERVE EN ANGLAIS RELATIF AUX COMPTES
ANNUELS D'UNE ASBL

**STATUTORY AUDITOR'S REPORT TO THE GENERAL MEETING OF THE
MEMBERS OF THE ASSOCIATION (FOUNDATION) OF _____ ON
THE FINANCIAL STATEMENTS FOR THE YEAR ENDED _____ 200_**

In accordance with the legal and statutory requirements, we report to you on the performance of the mandate of statutory auditor (*where applicable*: of Registered Auditor appointed by the president of the Court of First Instance), which has been entrusted to us. This report contains our opinion on the true and fair view of the financial statements as well as the required additional statements (and information).

Unqualified audit opinion on the financial statements

We have audited the financial statements for the year (*where applicable*: accounting period of __ months) ended _____ 200_, prepared in accordance with the financial reporting framework applicable in Belgium, which show a balance sheet total of € _____ and a profit (loss) for the year (*where applicable*: accounting period) of € _____.

Management is responsible for the preparation and the fair presentation of these financial statements. This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with the legal requirements and the Auditing Standards applicable in Belgium, as issued by the Institute of Registered Auditors (*Institut des Reviseurs d'Entreprises / Instituut der Bedrijfsrevisoren*). Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

In accordance with the above-mentioned auditing standards, we considered the association's accounting system, as well as its internal control procedures. We have obtained from management and from the association's officials the explanations and information necessary for executing our audit procedures. We have examined, on a test basis, the evidence supporting the amounts included in the financial statements. We have assessed the appropriateness of accounting policies and the reasonableness of the significant accounting estimates made by the association as well as the overall financial statement presentation. We believe that these procedures provide a reasonable basis for our opinion.

In our opinion, the financial statements for the year (accounting period) ended _____ 200_ give a true and fair view of the association's assets and liabilities, its financial position and the results of its operations in accordance with the financial reporting framework applicable in Belgium.

Additional statements (and information)

The compliance by the association (foundation) with the law of 27 June 1921 related to not-for-profit associations, international not-for-profit associations and foundations is the responsibility of management.

Our responsibility is to supplement our report with the following additional statements (and information), which do not modify our audit opinion on the financial statements:

- Without prejudice to formal aspects of minor importance, the accounting records were maintained in accordance with the legal and regulatory requirements applicable in Belgium.
- There are no transactions undertaken or decisions taken in violation of the association's by-laws or the law of 27 June 1921 related to not-for-profit associations, international not-for-profit associations and foundations that we have to report to you. (*Where applicable: except for ... <*>*)

Place and date

Audit firm XYZ
Statutory auditor
represented by

Name
(Member, Director or Registered Auditor)

<*> *for example*: ... the fact that the financial statements were not presented to you for approval within the legal and statutory deadlines. We have reported this to you in our special report dated __ _____ 200_.

4.12. RAPPORT SANS RESERVE EN ALLEMAND RELATIF AUX COMPTES ANNUELS D'UNE ASBL

BERICHT DES KOMMISSARS ÜBER DEN JAHRESABSCHLUSS ZUM _____ 200_ AN DIE GENERALVERSAMMLUNG DER MITGLIEDER DER VEREINIGUNG _____

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen und den Satzungen berichten wir Ihnen über die Durchführung des uns erteilten Mandats als Kommissar (*wenn zutreffend*: als Revisor, bestellt durch den Vorsitzenden des Handelsgerichtes). Der Bericht umfasst unser Testat über den Jahresabschluss sowie die erforderlichen ergänzenden Vermerke (und Informationen).

Uneingeschränktes Testat über den Jahresabschluss

Wir haben den Jahresabschluss zum _____ 200_ (*wenn zutreffend*: von _____ Monaten) geprüft; dieser wurde in Übereinstimmung mit den in Belgien anwendbaren buchhalterischen Vorschriften erstellt und weist eine Bilanzsumme von € _____ sowie eine Ergebnisrechnung mit einem Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag) von € _____ aus.

Die Erstellung des Jahresabschlusses liegt in der Verantwortlichkeit des geschäftsführenden Organs. Diese Verantwortlichkeit umfasst: die Entwicklung, Umsetzung und Aufrechterhaltung des internen Kontrollsystems hinsichtlich der Erstellung und der wahrheitsgetreuen Darstellung des Jahresabschlusses, so dass dieser frei von wesentlichen unzutreffenden Angaben ist, unabhängig davon, ob diese aus Unrichtigkeiten oder Verstößen resultieren; die Auswahl und Anwendung von angemessenen Rechnungslegungsgrundsätzen und die Festlegung angemessener rechnungslegungs-relevanter Schätzungen.

Unsere Verantwortung besteht darin, aufgrund unserer Prüfungshandlungen, diesen Jahresabschluss zu beurteilen. Wir haben unsere Prüfungshandlungen unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen und den in Belgien anwendbaren und durch das Institut der Betriebsrevisoren festgestellten Prüfungsnormen durchgeführt. Gemäß dieser Prüfungsnormen muss unsere Prüfung so gestaltet und durchgeführt werden, dass in redlichem Maße sichergestellt werden kann, dass der Jahresabschluss keine wesentlichen unzutreffenden Angaben enthält, unabhängig davon, ob diese aus Unrichtigkeiten oder Verstößen resultieren.

In Übereinstimmung mit den hiervor angeführten Prüfungsnormen, haben wir die Organisation der Vereinigung in Bezug auf die allgemeine Verwaltung und die Buchhaltung sowie die internen Kontrollverfahren berücksichtigt. Wir haben von dem geschäftsführenden Organ sowie den Verantwortlichen der Vereinigung die im Rahmen unserer Prüfung erforderlichen Erklärungen und Auskünfte erhalten. Anhand von Stichproben haben wir die Rechtfertigung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge untersucht. Ferner haben wir die Rechnungslegungsgrundsätze, die Angemessenheit rechnungslegungs-relevanter Schätzungen der Vereinigung sowie die Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses beurteilt. Wir sind der Auffassung, dass diese Prüfungshandlungen eine angemessene Grundlage für unsere Beurteilung des Jahresabschlusses bilden.

Unserer Meinung nach, unter Beachtung der in Belgien anwendbaren buchhalterischen Vorschriften, vermittelt der Jahresabschluss zum _____ 200_ ein den

tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Vereinigung.

Ergänzende Vermerke (und Informationen)

Die Berücksichtigung des Gesetzes vom 27. Juni 1921 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen, sowie der Satzungen, liegen in der Verantwortung des geschäftsführenden Organs.

Unsere Verantwortung besteht darin, in unserem Bericht die folgenden ergänzenden Vermerke (und Informationen) vorzusehen, die jedoch die Tragweite unseres Testats über den Jahresabschluss nicht beeinträchtigen:

- Abgesehen von formellen Aspekten geringfügiger Art, erfolgte die Buchführung gemäß den in Belgien gültigen gesetzlichen Bestimmungen und Vorschriften.
- Des Weiteren müssen wir Ihnen keine Handlungen oder Beschlüsse mitteilen, die als Verstoß gegen das Gesetz vom 27. Juni 1921 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen zu werten wären. (*Wenn zutreffend:* mit Ausnahme von ... <*>)

Ort und Datum

Prüfungsgesellschaft XYZ
Kommissar
vertreten durch

Name
(Gesellschafter, Verwalter, Betriebsrevisor)

<*> *zum Beispiel:* ... aufgrund der Tatsache, dass der Jahresabschluss Ihnen nicht innerhalb der gesetzlichen und satzungsgemäßen Fristen zur Abstimmung vorgelegt wurde; dies haben wir in unserem Karenzbericht vom ____ 200_ mitgeteilt.

CHAPITRE 5

***AUDITOR'S REPORT* ETABLI CONFORMEMENT A LA NORME ISA 700**

Le 17 mai 2006, le Parlement européen et le Conseil ont, en vertu de la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels ⁽¹³³⁾, conféré à la Commission européenne, la compétence d'adopter les Normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, Normes ISA) ⁽¹³⁴⁾. La nouvelle directive précise que ces normes ISA seront d'application au sein de l'Union européenne, pour tous les contrôles légaux des comptes requis par le droit communautaire. Par ailleurs, cette adoption entraînera une modification du rapport du commissaire, notamment lorsque la Norme ISA 700 « *Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général* » et la Norme ISA 701 « *Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur indépendant* », seront d'application.

Dans l'attente de l'adoption des Normes ISA en Belgique pour tous les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés, rien n'empêche le commissaire d'appliquer déjà les Normes ISA, qu'il doit déjà fréquemment respecter lorsqu'il reçoit des instructions d'un contrôleur légal de la consolidation du groupe dont il contrôle des filiales. Quant au texte du rapport, le commissaire pourrait s'inspirer dès à présent de celui de l'exemple prévu par la Norme ISA 700 (*auditor's report*) tel que repris ci-après. Cet exemple, tant en français qu'en néerlandais est le résultat d'un projet de traduction que l'Institut de Réviseurs d'Entreprises a mené conjointement avec la CNCC (France), et le Royal NIVRA (Pays-Bas) afin d'obtenir une traduction unique dans chacune des deux langues, et de servir de texte de base pour une publication future par la Commission européenne.

Les réviseurs d'entreprises qui souhaitent faire usage de l'exemple de rapport de l'auditeur compris dans le paragraphe 60 la Norme ISA 700, doivent notamment tenir compte que:

1. la structure du rapport (introduction, première et seconde partie) devra respecter les normes de l'Institut relatives au rapport de révision;
2. le vocabulaire, tel qu'utilisé dans l'exemple, fait référence à la terminologie reprise dans le cadre des normes IFRS. Ainsi, dans l'exemple en version néerlandaise le terme « *financiële overzichtten* » sera remplacé par « *jaarrekening* », etc.;
3. l'opinion devra être formulée conformément aux rapports repris *supra*, chapitre 4 du présent ouvrage;
4. lorsque l'article 144 ou 148 du Code des sociétés est d'application, il y aura lieu de tenir compte que ces articles requièrent de mentionner si le commissaire (ou le réviseur d'entreprises désigné) a obtenu les explications et informations requises pour son contrôle.

⁽¹³³⁾ Cf. considérant 13 de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L. 157, du 9 juin 2006, p. 87-107 ; IRE, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 141-168.

⁽¹³⁴⁾ Conformément à la décision 1999/468/CE du Conseil du 28 juin 1999 fixant les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission, *J.O.U.E.*, L. 184, du 17 juillet 1999, p. 23-26.

5.1. EXTRAIT DE LA NORME EN FRANÇAIS

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire visé)

Rapport sur les états financiers ⁽¹³⁵⁾

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 200_, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations dans les capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux Normes internationales d'information financière. Cette responsabilité comprend: la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de méthodes comptables appropriées, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à ces évaluations du risque, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité de celui-ci ⁽¹³⁶⁾. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

⁽¹³⁵⁾ Le sous-titre « *Rapport sur les états financiers* » est inutile dans les situations où la seconde section « *Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires* » n'est pas nécessaire.

⁽¹³⁶⁾ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne conjointement avec son opinion d'audit sur les états financiers, cette phrase serait à rédiger comme suit : « En procédant à ces évaluations, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance. ».

Opinion

A notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 200_, ainsi que de la (la) performance financière et des (les) flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel des Normes internationales d'information financière (IFRS).

Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires

(La forme et le contenu de cette partie varieront selon la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.)

(Signature de l'auditeur)

(Date du rapport d'audit)

(Adresse de l'auditeur)

151

AUDITOR'S REPORT ETABLI CONFORMEMENT A LA NORME ISA 700

5.2. EXTRAIT DE LA NORME EN NEERLANDAIS

CONTROLEVERKLARING

(De desbetreffende geadresseerde)

Verklaring van een (onafhankelijk) auditor omtrent de jaarrekening ⁽¹³⁷⁾

Wij hebben de jaarrekening van vennootschap ABC gecontroleerd, die bestaat uit de balans per 31 december 200_, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

Verantwoordelijkheid van de leiding voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten

De leiding van de entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van deze jaarrekening in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*. Deze verantwoordelijkheid omvat onder meer: het opzetten, implementeren en in stand houden van een interne beheersing met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening die geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of het maken van fouten bevat; het kiezen en toepassen van geschikte grondslagen voor de financiële verslaggeving; en het maken van schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.

Verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle volgens de internationale controlestandaarden uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan ethische voorschriften voldoen en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de jaarrekening opgenomen bedragen en toelichtingen. De selectie met betrekking tot uitgevoerde werkzaamheden is afhankelijk van de beoordeling door de auditor, inclusief diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de jaarrekening als gevolg van fraude of het maken van fouten. Bij het maken van die risico-inschattingen beoordeelt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening, gericht op het opzetten van werkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit ⁽¹³⁸⁾. Een controle omvat tevens een evaluatie

⁽¹³⁷⁾ De subtitel « *Verklaring van een (onafhankelijk) auditor omtrent de jaarrekening* » is niet nodig wanneer de tweede subtitel « *Rapportering over andere door wet- of regelgeving gestelde eisen* » niet van toepassing is.

⁽¹³⁸⁾ Als de auditor tevens verantwoordelijk is voor het geven van een oordeel inzake de effectiviteit van de interne beheersing in combinatie met de controle van de financiële overzichten, zou deze zin als volgt luiden : « Bij het maken van die risico-inschattingen beschouwt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn. ».

van de toepasselijkheid van het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaggeving en de redelijkheid van door de leiding gemaakte schattingen, alsmede een beoordeling van de presentatie van de jaarrekening als geheel.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om daarop ons oordeel te baseren.

Oordeel

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld (dan wel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave) van de financiële positie van vennootschap ABC per 31 december 200_, en van haar financiële prestaties en kasstromen over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*.

Rapportering over andere door wet- of regelgeving gestelde eisen

(Vorm en inhoud van dit onderdeel van de controleverklaring variëren, afhankelijk van het karakter van de overige rapporteringsverplichtingen van de auditor.)

(Ondertekening)

(Datum van de controleverklaring)

(Adres van de auditor)

5.3. EXTRAIT DE LA NORME EN ANGLAIS

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

(Appropriate Addressee)

Report on the Financial Statements ⁽¹³⁹⁾

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 200_, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory notes.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards. This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control ⁽¹⁴⁰⁾. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

⁽¹³⁹⁾ The subheading « *Report on the Financial Statements* » is unnecessary in circumstances when the second subheading « *Report on Other Legal and Regulatory Requirements* » is not applicable.

⁽¹⁴⁰⁾ In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: « In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances. ».

Opinion

In our opinion, the financial statements give a true and fair view of (*or « present fairly, in all material respects »*) the financial position of ABC Company as of December 31, 200_, and of its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

(Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.)

(Auditor's signature)

(Date of the auditor's report)

(Auditor's address)

PARTIE 2

ANNEXES

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Normes générales de révision (version coordonnée) | 159 |
| 2. Le rapport du commissaire et les références légales les plus courantes | 217 |
| 3. Normes actuelles de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises | 227 |
| 4. Recommandations actuelles de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises | 231 |
| 5. Extraits du Vademecum ainsi que des avis et commentaires émis par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatifs au rapport du commissaire | 235 |

ANNEXE 1

NORMES GENERALES DE REVISION (VERSION COORDONNEE)

NORMES GENERALES DE REVISION DU 15 DECEMBRE 2006 (VERSION COORDONNEE)

Vu la loi du 22 juillet 1953 (articles 2, 3, 7, 14, 18^{bis} et 19) portant création de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE), modifiée par la loi du 10 juillet 1956, par la loi du 21 février 1985 et par la loi du 7 mai 1999.

Vu l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Considérant la nécessité d'adapter les Normes générales de révision, telles qu'adoptées par le Conseil de l'IRE en ses séances du 2 décembre 1983, du 5 décembre 1997⁽¹⁾ et du 7 novembre 2003⁽²⁾, au Code des sociétés et à ses arrêtés d'exécution.

Considérant la nécessité d'adapter les Normes générales de révision, telles qu'adoptées par le Conseil de l'IRE en sa séance du 1er septembre 2006, à la loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés.

Vu l'avis du Conseil Supérieur du 1er décembre 2006.

Le Conseil a approuvé la présente version desdites normes en sa séance du 15 décembre 2006.

Ces nouvelles Normes générales de révision sont d'application pour la révision des états financiers relatifs aux exercices clôturés à partir du 31 décembre 2006.

(1) Ces normes ont fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable *d.d.* 27 novembre 1997 (*Rapp. annuel* CSR, 1997, p. 31-34).

(2) Ces normes ont fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur des Professions économiques *d.d.* 24 janvier 2003 (*Rapp. annuel* CSPE, 2003, p. 89-100).

1. NORMES GENERALES

1.1. Toute attestation du réviseur d'entreprises se base sur l'opinion qu'il a acquise à la suite d'un travail de contrôle adéquat et consciencieusement effectué.

1.1.1. Cette norme situe les obligations du réviseur dans la vie de l'économie. Le réviseur doit se faire une opinion d'expert et se prononcer ensuite sur la sincérité des états financiers établis par l'entité contrôlée. A cette fin, le réviseur fera usage de tous les moyens de contrôle qu'il estimera nécessaires à la bonne fin de sa mission et il rassemblera toutes les données utiles pour étayer son opinion.

Le terme « entité » vise toute entité commerciale ou non commerciale du secteur privé ou du secteur public pouvant utiliser les services d'un réviseur d'entreprises.

L'expression « états financiers » vise les comptes annuels (ou consolidés) et les situations financières établies à des fins spécifiques. Le réviseur peut être appelé à vérifier d'autres situations quantitatives. Dans ce cas, les principes généraux des normes s'appliqueront dans la mesure où ils se révèlent pertinents.

1.1.2. L'exercice d'un travail consciencieux signifie que le réviseur doit accomplir avec soin toutes les diligences normales de sa mission. Pour déterminer ce qu'il faut entendre par diligence normale, il convient de se référer dans l'ordre :

- a) au texte légal qui définit la mission et détermine les modalités de son exercice. S'il n'existe pas de texte légal, la mission a une origine purement contractuelle et il convient de s'en reporter à la convention qui lie le réviseur à son client.
- b) aux normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises que chaque membre est tenu de respecter.
Il conviendra de se référer aux normes générales ou aux normes spécifiques applicables au contrôle de certains types d'entités, telles les institutions financières et les entreprises d'assurances.

- c) Les « recommandations » de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates même si celles-ci ne correspondent pas aux dites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier.
- d) Les recommandations d'origine internationale ne sont applicables en Belgique que dans la mesure où le Conseil de l'Institut les a publiées à titre de recommandation à l'échelon national.

1.1.3. Pour effectuer un travail consciencieux, le réviseur devra s'assurer avant d'accepter la mission :

- a) qu'il dispose de la compétence et de l'expérience nécessaires pour effectuer les travaux ;
- b) qu'il dispose du personnel qualifié suffisant en nombre pour rencontrer les besoins de la révision.

1.1.4. L'exercice consciencieux de la révision implique une attention personnelle suffisante du réviseur qui est responsable du dossier :

- a) le réviseur peut se faire aider par des collaborateurs compétents dont il surveille les travaux ;
- b) le réviseur peut se baser sur les travaux effectués par un autre réviseur d'entreprises dont il aura évalué les travaux. Pour les données relatives à des entités étrangères, il pourra aussi s'appuyer sur les travaux d'un confrère, dont il aura évalué la compétence, l'indépendance et la qualité des travaux effectués ;
- c) l'existence d'un service d'audit interne dans l'entité contrôlée n'est pas un substitut aux travaux de révision.

1.2. Le réviseur d'entreprises portera son jugement professionnel dans un esprit de totale indépendance. Il s'abstiendra de tout ce qui peut porter atteinte à cette indépendance.

1.2.1. L'indépendance du réviseur a un double aspect :

- un aspect d'éthique professionnelle qui est déterminé par l'attitude intellectuelle et l'intégrité du réviseur ;
- un aspect objectif et social qui dépend entre autres de la façon dont sont organisés la profession et son exercice.

L'indépendance du réviseur est avant tout un signe fondamental de son intégrité professionnelle. C'est un état d'esprit, qui est fondé essentiellement sur la confiance que la collectivité met en lui.

Cette indépendance est une indépendance professionnelle, ce qui signifie qu'elle est en rapport étroit avec la compétence du réviseur : sa compétence est une condition nécessaire de son indépendance.

L'indépendance du réviseur vaut aussi bien à l'égard de son mandant (p. ex., à l'assemblée générale qui l'a désigné comme commissaire) qu'à l'égard de la direction de l'entité, des travailleurs et des tiers intéressés.

Quand il fait une déclaration au sujet des comptes annuels, le réviseur remplit une fonction d'ordre public et son opinion ne peut pas être influencée par l'un ou l'autre groupe interne ou externe à l'entité.

1.2.2. Les règles de l'indépendance sont déterminées :

- a) par la loi et les règlements ;
- b) par une norme distincte relevant de la déontologie professionnelle.

1.3. L'objectif de la révision est l'expression d'un avis d'expert (attestation ou certification) sur les états financiers d'une entité. Lorsque cette révision est imposée par la loi, l'attestation du réviseur d'entreprises doit porter sur tous les éléments requis par cette loi.

1.3.1. Principes relatifs à la révision des comptes annuels

La révision des comptes annuels a pour but de déterminer :

- a) si la comptabilité et les comptes annuels sont tenus et présentés en conformité avec les dispositions légales et réglementaires ;
- b) si les comptes annuels (bilan, compte de résultats et annexe) donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates.

De façon plus précise, le contrôle des comptes annuels devra permettre au réviseur d'attester :

- a) en ce qui concerne le bilan : que tous les biens, créances et droits apparaissent à l'actif ; qu'ils figurent sous les rubriques appropriées et que leur évaluation a été faite avec la sincérité, la prudence et la permanence nécessaires ; que toutes les dettes et tous les engagements apparaissent au passif pour leur montant encore réellement dû et que les provisions nécessaires ont été comptabilisées en vue de couvrir les risques prévisibles ainsi que les pertes éventuelles et les dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs ;
- b) en ce qui concerne le compte de résultats : que toutes les opérations de l'année, qui doivent l'être, ont été enregistrées de façon complète et interprétées correctement ;
- c) en ce qui concerne l'annexe, que les informations nécessaires ont été données de façon appropriée.

1.3.2. Autres missions révisorales

Le réviseur est appelé à exercer d'autres missions que la certification des comptes annuels, que ce soit en vertu de la loi, à la demande d'une entité ou avec son autorisation. En principe, les règles fondamentales des normes générales restent d'application s'il s'agit d'une mission de contrôle. Toutefois, le Conseil de l'IRE a publié et publiera des normes spécifiques relatives à certaines de ces missions. De plus, les normes générales seront interprétées en fonction du cadre de référence de la mission (la loi ou le contrat).

1.3.3. Révision et gestion

Le réviseur n'a pas pour mission de porter un jugement critique sur les motifs des décisions de gestion.

Toutefois, lorsque la continuité de l'exploitation est mise en péril, le réviseur veille à ce que les parties intéressées soient correctement informées de la situation. Le réviseur n'est pas en mesure de donner aux tiers des assurances sur la viabilité de l'entité.

1.3.4. Fraudes

Lorsqu'un réviseur effectue sa mission, il doit tenir compte de la possibilité de fraudes. La révision sera conçue de telle façon qu'il puisse obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs. Toutefois, la révision n'est pas censée garantir que toute fraude sera détectée et le réviseur n'est pas censé la dépister.

1.4. Le réviseur d'entreprises détermine l'étendue de la révision en se conformant aux objectifs de celle-ci, tels qu'ils sont déterminés par la loi et les règlements. En principe, le contrôle sera plénier, c'est-à-dire qu'il couvrira adéquatement tous les aspects de l'entité qui présentent un intérêt pour l'élaboration des états financiers. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un autre état comptable qui, en vertu de la

loi, ne doit pas faire l'objet d'un contrôle plénier débouchant sur l'attestation de l'image fidèle, un examen limité pourra être acceptable à condition qu'une mention précise en soit faite dans le rapport.

1.4.1. Contrôle plénier

Le contrôle plénier est constitué d'un ensemble cohérent de contrôles successifs et reliés entre eux. L'objet de ce contrôle, pour le réviseur, est d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs. Un contrôle plénier ne signifie pas que toutes les transactions doivent être vérifiées. Cette notion ne peut dès lors être assimilée à un contrôle complet de toutes les opérations. La qualité du contrôle n'est pas nécessairement en rapport avec la quantité des opérations contrôlées.

1.4.2. Restrictions

Lorsque le réviseur est empêché d'exprimer son opinion en pleine connaissance de cause, les motifs de cet empêchement sont mentionnés clairement dans le rapport. Le réviseur doit évaluer les conséquences de ces limitations sur la valeur de son attestation et décider s'il est nécessaire d'émettre des réserves voire de refuser l'attestation.

Lorsque la mission de révision est définie par la loi, le réviseur d'entreprises ne peut pas limiter sa responsabilité en fixant des restrictions contractuelles à l'étendue de sa révision.

1.4.3. Examen limité

L'examen limité d'une situation comptable doit être considéré comme une mission distincte, séparée de la révision des comptes annuels. Bien qu'il constitue une mission de caractère révisoral, l'examen limité ne peut pas déboucher sur la certification des comptes. Lorsqu'il fait rapport à la suite d'un examen limité, par exemple celui d'une situation intermédiaire, le réviseur doit

formuler clairement les objectifs spécifiques auxquels il lui est demandé de répondre.

2. NORMES CONCERNANT L'EXECUTION D'UNE MISSION DE CONTROLE

2.1. Chaque mission de révision s'exécute conformément à un programme de travail approprié.

2.1.1. Définition

Le programme de travail est une description des travaux de contrôle à effectuer, qui permet à la fois de savoir quand et comment les prestations seront exécutées et combien de temps elles exigeront normalement.

Le programme de travail relatif au contrôle des comptes annuels comprend normalement les grands chapitres suivants :

- examen du système de contrôle interne ;
- appréciation et contrôle de ce système ;
- examen des comptes annuels.

2.1.2. Nécessité d'un programme de travail

Le réviseur doit se faire une idée de la façon dont il devra exécuter sa mission de contrôle. La meilleure manière d'y arriver consiste à établir un programme de travail.

Le programme de travail ne doit pas être définitivement fixé au début des travaux. Il s'élabore en connaissance des particularités de l'entité, au fur et à mesure de l'exécution des travaux. Il s'adaptera en permanence aux évolutions apparaissant dans l'entité ainsi qu'aux constatations résultant du contrôle.

Un programme de travail écrit et détaillé présente en outre les avantages suivants :

- il permet de répartir les tâches entre des collaborateurs ;

- il permet de contrôler la façon dont les collaborateurs ont exécuté leur travail ;
- il facilite l'exécution lorsqu'en cours de travail, il faut faire appel à de nouveaux collaborateurs.

2.1.3. Emploi d'un programme standard

Les programmes standards sont des plans de travail qui peuvent être utilisés dans différentes entités.

On en trouvera dans les manuels ou traités de révision ; de tels programmes ont également été établis dans de nombreux cabinets de réviseurs. L'utilisation d'un programme standard exige un certain nombre de précautions. Le programme ne peut pas être considéré comme intangible. Il doit être adapté, complété ou éventuellement élagué en fonction des particularités de l'entité. A côté du programme standard, il faut également établir un programme de travail, où la répartition des tâches et l'emploi du temps sont spécifiés. Les programmes standards sont de préférence utilisés pour faciliter l'établissement du programme de travail proprement dit.

2.2. Le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission. Ces documents de travail doivent être conservés dix ans.

2.2.1. Généralités

Au cours d'une mission, les documents et les écritures comptables sont vérifiés, les contrôles mentionnés dans le programme de contrôle sont effectués, les procès-verbaux du conseil d'administration et des assemblées générales sont consultés ; des entretiens sont menés dans les divers domaines significatifs ; des conclusions sont tirées par le réviseur, etc. La notation systématique de toutes ces données, classées méthodiquement, constitue un jeu complet de documents de travail.

2.2.2. Objectifs

Les documents de travail seront conçus et tenus de façon à fournir :

- une preuve du travail de contrôle effectué tant sur le plan quantitatif que sur le plan qualitatif ainsi que des conclusions auxquelles les travaux de contrôle ont permis d'aboutir et qui forment la base de l'opinion finale du réviseur conformément aux présentes normes ;
- une source à laquelle on peut faire référence pour obtenir les détails des rubriques des comptes annuels, le contenu des comptes ainsi que le détail de toute analyse effectuée par le réviseur et ses collaborateurs au cours de leurs travaux ;
- un moyen de contrôle afin de déterminer l'adéquation du travail effectué ainsi que la validité des éléments de preuve et des conclusions.

2.2.3. Forme et contenu

La composition, le contenu et la forme des documents de travail dépendent de la nature de la mission. En ce qui concerne les missions d'une certaine durée, il est recommandé de scinder les documents de travail en :

- a) un dossier permanent, qui contient les données également nécessaires aux contrôles futurs ;
- b) un dossier qui a trait spécifiquement aux comptes annuels de l'exercice contrôlé.

2.2.4. Conservation des documents

Ces documents de travail ne peuvent être considérés comme une partie de la comptabilité de l'entité ou comme quelque chose qui la remplace. Ils sont et demeurent la propriété du réviseur. A ce titre, ils sont couverts par le secret professionnel et ne peuvent pas être remis volontairement à un tiers ; ils doivent être conservés en lieu sûr, sous sa responsabilité.

Si les travaux sont menés en collège, les réviseurs conviennent entre eux de la façon dont les papiers de travail seront conservés.

2.2.5. Contact avec le confrère auquel le réviseur succède

Tout réviseur qui est appelé à succéder un confrère est obligé de se mettre préalablement en rapport avec lui. En règle générale, le successeur pourra consulter les documents de travail de son prédécesseur ; il pourra prendre des notes, mais – en principe – les documents de travail originaux ne lui seront pas transmis.

2.3. Le réviseur d'entreprises décide lui-même de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Il a le choix des techniques de contrôle à appliquer, mais il doit être toujours en mesure de motiver ses conclusions.

2.3.1. Principes généraux

- a) La nature des travaux de contrôle à effectuer est fonction de la mission. Les missions visées ici sont celles où le réviseur doit attester des comptes annuels.
- b) Pour déterminer l'étendue des travaux de contrôle, le réviseur doit :
 - rassembler la documentation nécessaire pour lui fournir une connaissance suffisante de l'entité et de ses activités ;
 - analyser l'organisation administrative et comptable de l'entité ;
 - évaluer la qualité du contrôle interne.
- c) De l'efficacité du contrôle interne dépendra l'étendue des vérifications à exécuter. Le volume des opérations déterminera le nombre de tests à pratiquer. La nature des opérations et les risques qui y sont attachés seront déterminants dans le choix des différentes espèces de tests.

Les vérifications ont pour but de récolter des éléments probants en ce qui concerne le caractère complet, approprié et conforme aux principes comptables des informations générées par le système comptable.

2.3.2. Techniques de contrôle

Le réviseur doit choisir les techniques de vérification les plus appropriées. Le mot « choisir » ne peut pas être interprété comme un libre choix mais comme le choix le plus indiqué en fonction de la situation de l'entité. Le niveau de difficulté et le coût lié à la mise en œuvre d'une technique ne peuvent pas être isolément une raison suffisante pour renoncer à son application. Lorsque le réviseur a choisi une technique de contrôle, il doit la mettre à exécution d'une façon diligente et conforme à la nature de cette technique, dans le but de récolter des informations probantes. Si les résultats ne sont pas satisfaisants, il doit utiliser autant que possible des techniques complémentaires.

2.3.3. Utilisation de sondages

Le contrôle plénier porte sur chaque rubrique des comptes annuels. Par contre, il n'impose pas le contrôle complet de toutes les opérations. La conséquence logique du contrôle plénier est la vérification par sondages. Ceux-ci doivent être déterminés de façon méthodique et raisonnée.

Le sondage peut s'effectuer par application d'une méthode statistique ou d'une autre méthode non statistique appropriée, répondant aux conditions définies dans l'alinéa précédent.

2.4. Le réviseur d'entreprises fondera son opinion notamment sur l'examen du système de contrôle interne, dont il sondera l'efficacité. Si celui-ci fonctionne de manière satisfaisante, l'examen du réviseur d'entreprises peut se limiter à des sondages appropriés. Par contre, si le système présente de graves lacunes, le réviseur a le devoir d'adapter

son examen et de procéder à un contrôle plus approfondi. Néanmoins le contrôle externe ne pourra en aucun cas remplacer le système de contrôle interne.

2.4.1. Définition

Par « contrôle interne » on entend généralement l'ensemble des moyens et mesures adoptés par les organes de direction ou d'exécution d'une entité dans le but d'assurer dans la mesure du possible que :

- les affaires se déroulent de façon efficace et ordonnée selon la politique fixée par eux ;
- des procédures adéquates sont adoptées pour éviter les conflits d'intérêts et abus de biens sociaux ;
- les actifs sont sauvegardés ;
- les fraudes et erreurs sont prévenues et détectées ;
- les enregistrements comptables sont complets et corrects ;
- les informations financières sont fiables et préparées dans les délais fixés.

Il convient de ne pas confondre le système de contrôle interne avec le département d'inspection interne ou d'audit interne qui accomplit des tâches de contrôle sous la dépendance hiérarchique de la direction. Le département d'audit interne n'est qu'un élément du système de contrôle interne.

2.4.2. Examen du contrôle interne

L'examen du contrôle interne porte notamment sur :

- a) l'organigramme des fonctions dans l'entité ;
- b) les organigrammes de la circulation interne des documents ;
- c) l'organisation de la circulation des biens et valeurs ;
- d) la vérification de la bonne organisation des moyens informatiques ;
- e) l'adaptation au cas spécifique de l'entité des principes généraux du contrôle interne et, notamment, la séparation

- des fonctions de dispositions de valeurs et de biens, de conservation de celles-ci et d'enregistrement des mutations ;
- f) l'organisation, les programmes et le fonctionnement d'un éventuel département d'inspection interne.

2.4.3. Techniques de contrôle

Lors de l'examen du contrôle interne, le réviseur d'entreprises dispose de divers moyens, tels :

- a) l'usage d'un questionnaire, établi d'une manière systématique et raisonnée. Ce questionnaire sera adapté à la nature de l'entité. Le réviseur d'entreprises veillera à ce que les questions soient posées d'une manière aussi précise que possible. Le questionnaire doit couvrir la totalité des activités de l'entité ;
- b) l'analyse de la circulation des documents et la description de celle-ci notamment sous forme de diagrammes (*flow-charts*). Le réviseur d'entreprises mentionnera quels sont les documents en usage, où ils sont créés et par qui ils sont établis.

A titre de confirmation et d'éclaircissement des informations qui lui ont été données, le réviseur, au cours de ce premier examen, pourra procéder à un nombre approprié de sondages sur certaines opérations.

2.4.4. Limites de l'efficacité du contrôle interne

Le contrôle interne permet au réviseur d'acquiescer une certitude relative du bon fonctionnement du système comptable et de la qualité des données qui y sont traitées. Toutefois le système de contrôle interne connaît des limites. En particulier, il convient de se souvenir que les meilleures sécurités peuvent être contournées par un fraudeur, que les opérations exceptionnelles présentent un plus grand degré de risque, que les changements dans le personnel provoquent très souvent des perturbations.

La mise sur pied d'un système de contrôle interne offrant un bon niveau de sécurité est plus facile à réaliser dans une entité de grande dimension bien organisée et disposant d'importants

moyens matériels et humains. Toutefois, le réviseur devra tenir compte, en fonction de la taille de l'entité, des particularités de celle-ci et adapter son programme en conséquence.

2.4.5. Conclusions de l'examen du contrôle interne

Les dispositions qui précèdent, imposent au réviseur d'entreprises d'examiner et de porter un jugement sur le système de contrôle interne de la société contrôlée.

Si le réviseur constate que le dispositif du contrôle interne présente des lacunes, il adaptera ses travaux de contrôle et éventuellement les étendra en fonction de ces lacunes ; il en fera mention sans toutefois se substituer à ce contrôle interne.

Si la révision révèle des faiblesses significatives dans le système de contrôle interne en manière telle que la fidélité des comptes annuels pourrait en être altérée, le réviseur communique ses observations aux organes responsables de l'entité.

2.5. **Le réviseur d'entreprises doit recueillir un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.**

2.5.1. Qualité des éléments probants

Les éléments probants obtenus de tiers et les constatations personnelles du réviseur sont normalement plus fiables que les documents internes. Les documents internes seront d'autant plus fiables que le système de contrôle interne est de bonne qualité.

Les éléments probants de diverses origines ou de natures différentes et qui se corroborent, offrent une plus grande certitude. Au contraire s'ils se contredisent, ils feront l'objet d'un examen approfondi.

2.5.2. Objet de la recherche d'éléments probants

La recherche des éléments probants concerne le bilan, le compte de résultats et l'annexe. Elle porte sur l'existence des avoirs et

droits, des dettes et engagements, sur le caractère complet des enregistrements, sur la réalité des résultats enregistrés aux comptes de l'exercice, sur la bonne évaluation et la présentation correcte de ces éléments.

2.5.3. Evénements survenus après la clôture de l'exercice

Le programme de révision doit être organisé de façon telle que le réviseur soit informé des événements survenus après la clôture de l'exercice et qui sont importants pour l'appréciation des comptes annuels.

2.5.4. Parmi les principales techniques auxquelles le réviseur peut recourir utilement, on peut rappeler notamment :

- l'examen approfondi des livres et des pièces justificatives ;
- la vérification arithmétique des opérations ;
- l'analyse de procédures accomplies par d'autres, par exemple l'inventaire physique;
- l'enquête sous forme de questionnaires ;
- la confirmation d'informations par des tiers, par exemple par les banquiers, les clients, les fournisseurs, les avocats, la conservation des hypothèques etc. ;
- l'obtention de déclarations de la direction ;
- l'analyse indicielle des comptes en vue de mettre en évidence les fluctuations inhabituelles, les opérations exceptionnelles et les grandes tendances dans l'évolution de la situation financière.

2.5.5. Dans le cadre d'un contrôle des états financiers (p.ex. des comptes annuels ou des comptes consolidés) le réviseur doit obtenir de la direction de l'entité contrôlée les déclarations écrites requises et celles qu'il juge nécessaires ou appropriées.

2.6. Le réviseur d'entreprises s'assurera que les dispositions légales et statutaires qui doivent se refléter dans la comptabilité et les comptes annuels, ont été respectées.

2.6.1. Droit comptable

Si le réviseur approuve ou atteste les comptes annuels de l'entité ou certains comptes particuliers, il est tenu de contrôler si les dispositions de la loi du 17 juillet 1975, du Code des sociétés et des arrêtés d'exécution en application de cette loi ou de ce Code ont bien été respectées. Cette responsabilité est de nature pénale.

2.6.2. Code des sociétés et dispositions statutaires

Si le réviseur d'entreprises intervient comme commissaire de la société, il remplit une fonction spécifique au regard du Code des sociétés. Il doit veiller à ce que l'assemblée générale appelée à voter la décharge soit correctement informée en ce qui concerne le respect du Code des sociétés et des statuts.

Le commissaire ne doit pas effectuer des vérifications spécifiques en vue d'assurer que les dispositions légales ou statutaires ont été respectées. Toutefois, il doit garder la trace dans ses documents de travail, des infractions qui auraient été portées à sa connaissance au cours de ses contrôles.

2.6.3. Autres dispositions légales

L'entité, dans ses activités, est encore soumise à d'innombrables autres dispositions légales et réglementaires, dont le réviseur d'entreprises n'a pas pour mission de contrôler personnellement et directement l'application. Cependant, la méconnaissance de ces lois et règlements peut avoir une influence sur le résultat et sur la situation financière de l'entité et même mettre son existence en péril.

Le réviseur d'entreprises, qui formule une opinion sur les comptes annuels, doit prendre en considération les risques qui

177

ANNEXE 1

découlent de cette méconnaissance de la loi. Il orientera ses contrôles en conséquence. Si cela est nécessaire, il doit formuler dans son rapport les réserves qui s'imposent au sujet des provisions pour risques et charges. S'il estime qu'à cause de la méconnaissance des dispositions légales la survie de l'entité n'est pas assurée, il doit le dire dans son rapport, même si ces faits se sont produits après l'établissement des comptes annuels sur lesquels porte son rapport.

2.7. Si le réviseur d'entreprises prend connaissance d'information comptable et financière destinée à être portée à la connaissance du public, il attirera, le cas échéant, l'attention des organes de gestion sur toute déclaration fautive ou volontairement tendancieuse. Il prendra, ensuite, les mesures qu'il jugera utiles.

2.7.1. Principe

L'attestation couvre nécessairement toutes les informations contenues dans les comptes annuels, en ce compris les annexes et la concordance des données du rapport de gestion avec ces comptes annuels. Elle ne couvre pas les autres informations qui seraient données par les dirigeants à d'autres occasions, par exemple une émission publique de titres ou une information de l'épargne. Toutefois, s'il constate que cette information contient des erreurs ou qu'elle est volontairement tendancieuse, le réviseur attirera l'attention des dirigeants de l'entité sur ce point et, si nécessaire, il prendra les mesures utiles pour que l'on sache que ces informations n'ont pas reçu son approbation.

2.7.2. Autres informations internes et externes

Le réviseur, dans son examen du contrôle interne, englobera l'étude de la circulation de l'information comptable et financière au sein de l'entité.

3. NORMES RELATIVES AU RAPPORT DE REVISION⁽¹⁾

3.1. Tout rapport d'un réviseur d'entreprises doit être écrit et circonstancié. Il doit distinguer clairement, d'une part, l'attestation d'états financiers et, d'autre part, le cas échéant, les mentions et informations complémentaires.

3.1.1. Cette norme et celles qui suivent s'appliquent par priorité au rapport que le commissaire doit adresser à l'assemblée générale en conformité avec le Code des sociétés. Par analogie, à l'exception des normes 3.10. à 3.15., elles doivent aussi s'appliquer à toute autre mission ayant pour objet la certification d'états financiers.

3.1.2. Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité de commissaire et la qualité du destinataire principal du rapport.

Lorsque le réviseur établit un rapport en sa qualité de commissaire, cette qualité sera mentionnée. Dans les autres cas, la préférence sera donnée au titre professionnel de réviseur d'entreprises.

Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport ; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires. Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société.

(1) Modification du 5 décembre 1997, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 287.

3.1.3. Le rapport doit être circonstancié. A la lecture du rapport, le lecteur doit être en mesure de comprendre la portée des observations qui y sont consignées. Le rapport du commissaire doit être clair et concis. Vu que ce rapport fera normalement l'objet d'une publication, seuls des éléments significatifs doivent y être mentionnés. Le fait qu'un rapport soit circonstancié ne peut pas faire perdre de vue que le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

3.1.4. Le rapport du commissaire contient une introduction et deux parties distinctes. La première partie concerne l'attestation des comptes annuels. La seconde partie comprend les mentions complémentaires requises par le Code des sociétés ainsi que les informations que le commissaire estime devoir porter à la connaissance des actionnaires et des tiers.

Chaque partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels est précédée par un titre approprié.

En principe, le rapport relatif aux comptes consolidés est établi selon le même modèle que le rapport relatif aux comptes annuels.

Toutefois, lorsque le réviseur n'estime devoir fournir aucune information complémentaire, l'intitulé de la seconde partie du rapport peut être omis ; par contre, il sera toujours nécessaire de maintenir le titre approprié de la première partie.

3.1.5. La première partie du rapport du commissaire sur les états financiers, le plus souvent les comptes annuels ou les comptes consolidés, comprend normalement deux éléments :

- la description de la façon dont le réviseur a effectué ses travaux de révision ;
- l'attestation proprement dite comprenant l'opinion du réviseur sur les documents révisés.

- 3.1.6. La seconde partie du rapport du commissaire contient les mentions et informations complémentaires relatives au rapport de gestion, au fait si la comptabilité a été faite conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables, ainsi que les autres mentions requises par le Code des sociétés. Ces mentions et informations complémentaires ne peuvent pas modifier ni atténuer la portée de l'attestation visée au paragraphe 3.1.5.

INTRODUCTION DU RAPPORT DE REVISION

- 3.2. **L'introduction identifie les documents qui font l'objet de la révision. Le réviseur spécifie l'organe qui en assume la responsabilité.**
- 3.2.1. L'identification des documents faisant l'objet du contrôle spécifie l'objet des documents (comptes annuels, comptes consolidés ou autres) ainsi que l'exercice comptable auquel il se rapporte. Il est également de bon usage de mentionner des chiffres clés des comptes révisés tels que le total du bilan et le solde du compte de résultats.
- 3.2.2. Le rapport mentionne l'organe social qui, conformément aux dispositions légales en vigueur, assume la responsabilité d'établir et d'arrêter les documents faisant l'objet de la révision. Il note que son objet porte sur la révision de ces comptes arrêtés par ledit organe social.

ATTESTATION DES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDES

- 3.3. **Le réviseur d'entreprises mentionne dans la première partie de son rapport les normes de révision appliquées. Il**

expose en termes généraux les objectifs de sa révision et la façon dont il a effectué ses contrôles.

- 3.3.1. Le réviseur définit l'étendue de ses travaux de révision en se référant aux Normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes.

Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du commissaire sur les comptes annuels.

Le réviseur doit examiner et évaluer les conclusions découlant des éléments probants obtenus dans le cadre de sa mission d'audit en vue d'émettre son opinion sur les états financiers.

- 3.3.2. Le rapport doit préciser que les travaux de révision ont été planifiés et exécutés de façon à obtenir une assurance raisonnable que les documents révisés ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

- 3.3.3. Le rapport du réviseur doit décrire ses travaux de révision en mentionnant qu'ils fournissent une base raisonnable à l'expression de son opinion et comportent :

- l'examen de l'organisation administrative et comptable et des dispositifs de contrôle interne qui supportent l'élaboration des états financiers ;
- l'examen par sondages des éléments probants justifiant les montants et informations contenus dans les états financiers ;

- l'évaluation des méthodes et règles d'évaluation comptables utilisées par l'entité dans l'élaboration de ses états financiers ;
- l'étude critique des estimations significatives faites par l'organe de gestion lors de l'établissement des états financiers ;
- l'examen de la présentation d'ensemble des états financiers.

Le rapport du réviseur doit également indiquer dans quelle mesure il a obtenu les informations demandées aux administrateurs, à la direction et aux préposés de l'entité contrôlée (art. 144, 2° et 148, 2° C. Soc.) en ce compris les déclarations visées au paragraphe 2.5.5.

Le rapport peut mentionner d'autres éléments significatifs dans l'exercice de sa mission, et notamment la mesure dans laquelle il s'est appuyé sur les travaux d'un autre réviseur conformément à la norme 1.1.4.

- 3.3.4. Dans l'exécution d'une mission légale de révision, le réviseur d'entreprises n'est pas autorisé à accepter conventionnellement une limitation de l'étendue de ses travaux. Par ailleurs, le Code des sociétés sanctionne pénalement les administrateurs qui mettent obstacle aux vérifications auxquelles ils sont tenus de se soumettre ou refusent de donner les renseignements qu'ils sont tenus de fournir ou qui donnent sciemment des renseignements inexacts ou incomplets (art. 170, alinéa 1, 3° C. Soc.). En conséquence, lorsqu'il est confronté à une limitation de l'étendue de son contrôle par le fait de l'organe de gestion ou de la direction de l'entité, le réviseur émettra des réserves dans son rapport ou justifiera une déclaration d'abstention (ci-dessous 3.7.2. ou 3.9.1.).

Lorsqu'il n'a pas obtenu des administrateurs et préposés les informations qu'il a demandées, le Code des sociétés impose au réviseur d'en faire mention dans son rapport relatif aux comptes

annuels ou consolidés. Cette circonstance ne fera l'objet d'une réserve ou d'une abstention que dans la mesure où l'absence de ce renseignement constitue un obstacle à la bonne exécution des travaux de révision.

- 3.3.5. Il peut arriver que le réviseur soit confronté à une limitation de l'étendue de ses travaux due aux circonstances.

De telles circonstances apparaîtront notamment lorsque :

- le réviseur d'entreprises est nommé à une date tardive qui ne lui permet pas d'effectuer toute sa démarche de contrôle (p. ex. la date de nomination ne lui permet pas d'assister à l'inventaire physique qui s'avère significatif dans l'environnement de contrôle donné) ;
- les livres et documents comptables ont été en tout ou partie altérés ou détruits, ou ils ne sont pas disponibles aux fins de contrôle (p. ex. à la suite d'une saisie judiciaire) ;
- certains procédés d'audit ne peuvent pas être mis en œuvre.

Dans ces circonstances, le réviseur s'efforcera de mettre en œuvre des procédés de contrôle alternatifs raisonnables pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour émettre une opinion sans réserve.

- 3.3.6. Lorsque dans les circonstances visées aux paragraphes 3.3.4. et 3.3.5., la limitation des travaux de révision conduit à l'expression d'une réserve ou d'une déclaration d'abstention, le rapport doit décrire la limitation et indiquer le ou les éléments des états financiers concernés.

- 3.3.7. Si le système de contrôle interne présente des lacunes significatives et si le réviseur n'a pas pu se satisfaire de vérifications alternatives, il mentionnera dans son rapport dans quelle branche de l'organisation ces faiblesses ont été constatées

et quelles sont les rubriques qui subissent un risque significatif du fait de cette lacune. Il en résultera, selon le cas, une réserve (3.7.2.) ou une déclaration d'abstention (3.9.1.).

Si le réviseur a pu effectuer des vérifications alternatives appropriées qui le satisfont, il n'y a pas lieu de mentionner ces lacunes dans la partie du rapport qui porte sur l'attestation des états financiers ; le cas échéant, elles pourront être exposées dans la seconde partie du rapport (ci-dessous 3.11.).

Dans les entités dont l'organisation administrative est concentrée sur un nombre très restreint de personnes et principalement dans les entités de taille modeste, on ne peut pas s'attendre à trouver un système de contrôle interne présentant toutes les garanties qui pourraient être jugées nécessaires dans une grande entité. L'impossibilité de respecter tous les principes du contrôle interne dans une petite ou moyenne entité ne devrait pas nécessairement conduire le réviseur à développer un commentaire sur ce point dans la seconde partie de son rapport. Une telle mention sera évitée lorsque l'organisation administrative y compris les mécanismes de contrôles internes est jugée appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'entité.

- 3.4. Le réviseur d'entreprises mentionne dans son rapport si, à son avis, les comptes annuels ou les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé, compte tenu du référentiel comptable applicable.**
- 3.4.1. L'attestation du réviseur mentionne le référentiel comptable qui a servi de base à l'élaboration des comptes annuels ou consolidés.
- 3.4.2. Les comptes annuels ou consolidés établis conformément au référentiel comptable applicable sont présumés donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des

résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé. L'attestation du réviseur implique qu'il a tenu compte de tous les éléments qui sont importants pour l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés. On considère que des informations sont significatives pour l'image fidèle si leur omission ou leur présentation incorrecte sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers. Dès lors, une infraction au droit comptable ne constitue pas nécessairement une atteinte à l'image fidèle.

- 3.4.3. Selon la réglementation comptable, des informations doivent être fournies dans l'annexe lorsque l'application des dispositions réglementaires ne suffit pas pour répondre aux principes de clarté et de fidélité. Le réviseur prêtera une attention particulière au caractère adéquat de ces informations du point de vue de l'image fidèle. Il vérifiera l'adaptation des règles d'évaluation en cas de discontinuité. Par ailleurs, les entités doivent s'écarter des règles d'évaluation prévues par la réglementation dans les cas exceptionnels où leur application ne conduit pas au respect de l'image fidèle. Les adaptations sont mentionnées et justifiées dans l'annexe. Le réviseur doit vérifier si les adaptations nécessaires ont été faites, si elles répondent aux exigences de l'image fidèle et si elles sont adéquatement justifiées dans l'annexe. Dans le cas contraire, il en fera mention dans son rapport.
- 3.4.4. Lorsque les comptes annuels ou consolidés mentionnent des chiffres relatifs à l'exercice précédent, l'attestation couvre les chiffres comparatifs, à moins que le réviseur d'entreprises n'affirme expressément le contraire. Si une réserve avait été exprimée sur les comptes de l'exercice précédent, le réviseur doit examiner la nécessité de s'y référer à nouveau dans son rapport.

3.5. Lorsque l'attestation des comptes annuels ou consolidés ne contient ni réserve ni commentaire lié à l'existence d'une incertitude, la partie du rapport qui comprend l'attestation sera rédigée selon le modèle figurant au paragraphe 3.5.1. des présentes normes. Cette partie sera nécessairement intitulée selon le cas « Attestation sans réserve des comptes annuels » ou « Attestation sans réserve des comptes consolidés ».

3.5.1. La première partie d'un rapport de révision comprenant une attestation des comptes annuels sans réserve ni commentaire lié à l'existence d'une incertitude sera rédigée comme suit :

« Attestation sans réserve des comptes annuels

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels pour l'exercice (*le cas échéant* : de __ mois) clos le __ _____ 200X, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

L'établissement des comptes annuels relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de règles d'évaluation appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes annuels sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de

manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels clos le __ _____ 200X donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément aux référentiel comptable applicable en Belgique.»

Le texte suivant sera utilisé pour les comptes consolidés :

« Attestation sans réserve des comptes consolidés

Nous avons procédé au contrôle des comptes consolidés pour l'exercice (le cas échéant: de __ mois) clos le __ _____ 200X, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique (ou, selon le cas, du référentiel de Normes internationales d'information financière tel qu'adopté dans l'Union européenne), dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats⁽¹⁾ se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

(1) Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le terme suivant est utilisé : « compte de résultat ».

L'établissement des comptes consolidés relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes annuels consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de règles d'évaluation⁽¹⁾ appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes consolidés sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

(1) Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le terme suivant est utilisé : « méthodes comptables ».

A notre avis, les comptes consolidés clos le ____ 200X donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats⁽¹⁾ de l'ensemble consolidé, conformément aux référentiel comptable applicable en Belgique (ou, selon le cas, au référentiel de Normes internationales d'information financière tel qu'adopté dans l'Union européenne).»

3.5.2. L'attestation ne peut être délivrée sans réserve que s'il a été satisfait aux points suivants :

- a) les comptes annuels ou consolidés ont été contrôlés conformément aux normes de révision de l'IRE, sans préjudice du paragraphe 3.3.1. des présentes normes ;
- b) les comptes annuels ou consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives compte tenu des prescriptions légales et réglementaires ainsi que des normes comptables auxquelles il est référé ;
- c) les règles d'évaluation ont été appliquées d'une façon constante ou les informations nécessaires sur leur modification et l'influence sur les résultats sont données dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés;
- d) toutes les informations nécessaires sont reprises avec clarté dans les comptes annuels ou consolidés en manière telle que, de l'avis du réviseur, ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité ou du groupe.

3.5.3. Lorsqu'il délivre ou doit délivrer une attestation de l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés, le réviseur ne peut jamais formuler son opinion en forme négative. C'est ainsi que doivent être écartées des phrases telles que « Notre attention n'a été attirée par aucun fait, prouvant que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle » ou « Nous n'avons pas eu connaissance d'éléments mettant en cause l'image fidèle ... ». L'exécution d'une mission d'examen limité, là où elle

(1) Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le libellé suivant est utilisé : « *de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie* ».

est permise (ci-dessus 1.4.3.), devra cependant se conclure par une opinion en forme négative.

- 3.6. Lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'existence d'une déclaration d'abstention, le réviseur pourra inclure un paragraphe explicatif dans son attestation sans réserve. Le paragraphe explicatif s'impose en cas de problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Dans ce cas, l'intitulé de la première partie du rapport sera selon le cas « Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif » ou « Attestation sans réserve des comptes consolidés, avec paragraphe explicatif ».
- 3.6.1. Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. A défaut, il envisagera d'émettre une réserve.
- 3.6.2. Le réviseur doit considérer s'il convient d'inclure un paragraphe explicatif lorsqu'il existe une incertitude significative relative à un élément des comptes annuels ou consolidés. Par incertitude, il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entité et qui peuvent affecter les comptes annuels ou consolidés.
- 3.6.3. Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas évoqués au paragraphe 3.9.1., il ne pourra se

contenter d'un paragraphe explicatif parce que cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle.

3.7. Dans son rapport, le réviseur d'entreprises indique et justifie avec précision et clarté les réserves qu'il estime devoir formuler.

3.7.1. Le réviseur émettra des réserves lorsqu'il est confronté à une des deux situations suivantes : soit une limitation dans l'étendue des travaux (3.7.2.), soit un désaccord avec les dirigeants concernant les règles et méthodes comptables retenues, leurs modalités d'application ou le caractère adéquat de l'information donnée dans les comptes annuels ou consolidés (3.7.3.). Les réserves seront exprimées dans le cas où elles sont significatives pour l'appréciation des comptes annuels ou consolidés.

3.7.2. Lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le réviseur n'a pas pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatif, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pas pu être contrôlée, conformément aux présentes normes, le rapport contiendra des réserves, ou une déclaration d'abstention conformément au paragraphe 3.9.1.

Dans ce cas, le rapport doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation :

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre la réserve ;
- les motifs de cette réserve ;
- le ou les éléments des comptes annuels ou consolidés concernés.

3.7.3. Lorsque le réviseur ne peut pas marquer son accord sur le contenu ou la présentation d'un ou de plusieurs éléments des comptes annuels ou consolidés, il émet une réserve sur ces aspects particuliers. Le texte du rapport ne doit laisser au lecteur aucun doute sur la signification et l'incidence des réserves sur

les comptes annuels ou consolidés. En conséquence, il doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation :

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre cette réserve ;
- les motifs de cette réserve ;
- les répercussions chiffrées sur la situation et sur les résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé pour autant qu'il soit possible de les calculer.

Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler.

- 3.7.4. Les réserves ne pourront être d'une nature telle qu'elles enlèvent toute portée à l'attestation. Le cas échéant, les circonstances évoquées au paragraphe 3.7.2. devront conduire le réviseur à délivrer une déclaration d'abstention (ci-dessous 3.9.1.), et celles évoquées au paragraphe 3.7.3. à formuler une opinion négative sur les comptes (ci-dessous 3.9.2.).
- 3.7.5. Le réviseur exposera les circonstances et les motifs qui l'amènent à émettre des réserves dans un ou plusieurs paragraphes précédant son opinion et s'y référera dans son attestation. L'intitulé de la première partie du rapport sera selon le cas « Attestation avec réserves des comptes annuels » ou « Attestation avec réserves des comptes consolidés ».
- 3.8. La formulation d'une réserve n'exclut pas un paragraphe explicatif (cf. par. 3.6. à 3.6.3.) concernant un sujet autre que celui qui fait l'objet de la réserve. L'intitulé approprié de la première partie du rapport sera « Attestation des comptes annuels avec réserve et paragraphe explicatif ».

3.9. Le refus d'attestation couvre deux situations différentes qui sont dénommées dans la pratique professionnelle : la déclaration d'abstention et l'opinion négative sur les comptes. La partie du rapport relative à l'attestation décrit avec précision et clarté les faits qui conduisent le réviseur à délivrer une opinion négative sur les comptes annuels ou les comptes consolidés, ou à délivrer une déclaration d'abstention.

3.9.1. Le réviseur d'entreprises ne peut délivrer une déclaration d'abstention que dans les deux cas suivants :

1) Lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé.

A titre d'exemple ceci pourrait résulter :

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles ;
- de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables ;
- d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes ;
- de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés due à l'existence d'une limitation de l'étendue du contrôle.

2) Lorsque la situation de l'entité est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante.

Le réviseur ne peut s'abstenir qu'après avoir établi qu'aucune technique de contrôle n'est appropriée pour résoudre les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et après avoir fait ce qui est en son pouvoir en vue d'établir si les comptes annuels ou consolidés présentent une image fidèle.

- 3.9.2. Lorsque le réviseur désapprouve les comptes parce qu'il est en désaccord avec les dirigeants sur un ou plusieurs points tellement essentiels que même une attestation avec réserve ne peut pas être donnée, il émettra une opinion négative sur les comptes. Le désaccord doit porter, soit sur le fait que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats, soit sur le fait que ces comptes ne sont pas préparés conformément aux dispositions du référentiel comptable utilisé de sorte que l'image fidèle en est profondément affectée. Dans ces deux hypothèses, le rapport doit mentionner que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé.

Le rapport mentionnera les conséquences chiffrées de ce désaccord sur le patrimoine, la situation financière ou les résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé. Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler.

- 3.9.3. Le réviseur exposera les circonstances et les motifs qui l'amènent à émettre une opinion négative sur les comptes dans un ou plusieurs paragraphes précédant son opinion et s'y référera dans son attestation dont l'intitulé sera selon le cas « Opinion négative sur les comptes annuels » ou « Opinion négative sur les comptes consolidés ».

Si le rapport contient une déclaration d'abstention, les raisons doivent en être données avec précision car ce type d'attestation prive les utilisateurs de toute indication quant à la crédibilité des comptes annuels ou consolidés dans leur ensemble. L'intitulé de l'attestation sera selon le cas « Déclaration d'abstention sur les comptes annuels » ou « Déclaration d'abstention sur les comptes consolidés ».

MENTIONS ET INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES

3.10. Le rapport du réviseur sur les comptes annuels (ou consolidés) doit également contenir une mention indiquant que le rapport de gestion traite des informations requises par les articles 96 ou 119 du Code des sociétés, et concorde avec les comptes annuels (ou consolidés) pour le même exercice. Cette mention faite par le commissaire sur le rapport de gestion ou sur le rapport consolidé de gestion ne fait pas partie de l'attestation sur les comptes annuels (ou consolidés).

3.10.1. Le réviseur doit s'assurer que le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion traite des informations requises par la loi.

Aucun référentiel n'a été donné par rapport aux articles 96, 1°, 2°, 3°, 8° et 119, 1°, 2°, 3°, 5° du code des sociétés. La formulation de ces informations dans le rapport (consolidé) de gestion relève de la responsabilité et de l'appréciation de l'organe de gestion de l'entité contrôlée.

Bien qu'il ne relève pas de la compétence du commissaire à se prononcer sur la gestion et sur des informations pour lesquelles il n'existe pas de référentiel, il devra prendre connaissance des informations fournies par l'organe de gestion, et évaluera si elles sont, selon des éléments objectifs à sa disposition, clairement de nature trompeuses.

3.10.2. Le rapport du commissaire doit établir qu'il n'y a pas d'incohérences significatives entre le rapport de gestion et les comptes annuels ou entre le rapport consolidé de gestion et les comptes consolidés. Il ne doit pas contenir son opinion sur le caractère fidèle et sincère de ces rapports.

Si l'organe de gestion inclut dans son rapport, par exemple, un tableau des flux de trésorerie ou une analyse de ratios, le réviseur d'entreprises devra en effectuer le contrôle.

Il n'appartient pas au réviseur de donner son avis critique sur le caractère sincère et fidèle de l'analyse de la situation de la société, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de tel ou tel fait sur son développement futur. Toutefois, si l'organe de gestion présente l'évolution prévisible de la société en se basant sur des informations qui sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies⁽¹⁾, le réviseur en fera état dans son rapport.

3.10.3. Lorsque l'entité contrôlée est en difficultés financières graves au point que la continuité de son exploitation est mise en péril, le conseil d'administration jugera normalement qu'il est de son devoir d'en informer l'assemblée générale. Le réviseur étudiera avec soin le contenu de cette information afin de déterminer si elle est suffisante pour éviter que l'utilisateur des comptes ne soit trompé par l'utilisation du postulat de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes. Par exception au paragraphe 3.1.4. des présentes normes, son appréciation du rapport (consolidé) de gestion sur ce point sera évoquée conjointement avec son opinion sur la pertinence du principe de continuité selon ce qui est dit aux paragraphes 3.6.3. et 3.9.1.

Lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices

(1) Voir l'article 20 de l'A.R. du 10 janvier 1994.

successifs une perte de l'exercice, le réviseur vérifie que le rapport de gestion comprend une justification suffisante de l'application des règles comptables de continuité.

- 3.10.4. Lorsque l'entité se trouve dans les conditions légales l'autorisant à ne pas établir de rapport de gestion et qu'un rapport répondant à ces conditions légales est néanmoins établi, le réviseur se prononcera selon ce qui est énoncé dans les paragraphes précédents.

Si la société n'est pas tenue d'établir un rapport de gestion et qu'aucun document conforme à l'article 96 ou l'article 119 du Code des sociétés n'a été établi, le réviseur renvoie expressément à l'exemption prévue par la loi. Il vérifie néanmoins qu'aucune information trompeuse n'est communiquée à l'assemblée générale.

- 3.11. **Le réviseur peut ajouter dans la seconde partie de son rapport, un ou plusieurs paragraphes d'observation en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels ou consolidés ou du rapport (consolidé) de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents.**

- 3.11.1. Les informations complémentaires relatives à un point concernant les comptes annuels ou consolidés ne peuvent en aucune manière modifier la portée de l'opinion exprimée dans la première partie. Elles ne constituent ni une réserve ni un paragraphe explicatif au sens du paragraphe 3.6.

- 3.11.2. Le réviseur prêtera une attention spéciale à la publication du résumé des règles d'évaluation dans l'annexe. Si les indications ne sont pas satisfaisantes, il en fera mention dans la deuxième partie de son rapport. De même, une grande attention doit être prêtée au principe de permanence des méthodes d'évaluation. S'il estime que l'information est insuffisante, le réviseur mentionnera expressément dans son rapport la nature des

modifications et dans la mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes présentés, en comparaison avec l'exercice précédent.

Si le réviseur estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas l'expression d'une réserve conformément au paragraphe 3.3.7., il peut néanmoins en faire mention dans la seconde partie de son rapport.

- 3.11.3. Les informations complémentaires peuvent aussi concerner des éléments qui n'affectent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais qui sont en relation avec des informations données dans le rapport (consolidé) de gestion ou dans un document plus complet contenant les comptes révisés.
- 3.11.4. Les informations complémentaires doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. Sans préjudice au paragraphe 3.11.2., ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes ou du rapport (consolidé) de gestion.
- 3.12. **Le rapport du commissaire sur les comptes annuels sociaux indique explicitement si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. Cette mention distincte de l'attestation des comptes annuels figurera dans la seconde partie du rapport, même si des objections sont émises, pour autant que celles-ci n'influencent pas l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entité ; cette mention distincte n'est pas applicable aux comptes consolidés.**
- 3.12.1. Dans la mesure où le non respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entités et de ses arrêtés d'exécution fait l'objet d'une sanction pénale, le réviseur d'entreprises devra

interpréter d'une façon restrictive le principe d'importance relative dans cette matière. Toutefois, compte tenu du fait que des incidents d'importance mineure interviennent le plus souvent à propos d'aspects formels du système comptable dans des entités complexes, il est recommandé au commissaire d'atténuer la portée de cette mention par un commentaire approprié. Il en irait ainsi par exemple en cas d'absence de comptabilisation sans retard des engagements hors bilan dans une société commerciale ou industrielle ou en cas d'absence d'ajustements concernant des anomalies non significatives.

- 3.12.2. Des objections devront être émises aussi bien lorsque le système comptable n'est pas organisé conformément à la loi comptable belge.
- 3.12.3. En vertu des principes légaux du droit comptable, à défaut de disposition légale ou réglementaire expresse, il convient de se référer aux bons usages, notamment aux avis de la Commission des Normes comptables et aux normes comptables internationales.
- 3.12.4. Lorsqu'une dérogation a été obtenue par l'entité en vertu de la loi, le réviseur d'entreprises pourra juger utile d'en faire mention dans son rapport, en indiquant son objet.
- 3.12.5. Considérant la différence entre l'article 144, alinéa 1, 3° et l'article 148 du Code des sociétés, la formulation de l'attestation des comptes consolidés a été adaptée. En conséquence, les paragraphes 3.12.1. à 3.12.4. ne sont pas d'application.
- 3.13. **Le rapport du commissaire à l'assemblée générale d'une société indique si l'affectation du résultat et, le cas échéant, la répartition des bénéfices proposées à cette assemblée sont conformes aux statuts et au Code des sociétés.**

- 3.13.1. Lorsque la société a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport du commissaire relatif à ces acomptes doit être joint au rapport à l'assemblée générale ordinaire. Il sera utile de se référer à ces annexes dans la seconde partie du rapport.
- 3.13.2. Si les événements postérieurs à la clôture de l'exercice dégagent des résultats négatifs en manière telle que la distribution prévue de bénéfices pourrait porter atteinte à la substance de l'entité, le commissaire en fera état dans son rapport.
- 3.14. **Dans son rapport à l'assemblée générale, le commissaire doit indiquer spécialement s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en infraction au Code des sociétés ou aux statuts. Toutefois, cette mention ne sera pas faite lorsque la révélation est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié notamment parce que l'organe d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.**
- 3.14.1. Il convient que l'assemblée générale appelée à voter la décharge des administrateurs ou gérants soit correctement informée de toute violation des statuts ou du Code des sociétés que le commissaire aurait pu constater à l'occasion de ses contrôles comptables. L'obligation de révélation ne porte que sur les infractions aux statuts, au Code des sociétés et aux autres lois auxquelles ce dernier se réfère expressément. Les infractions à d'autres dispositions légales ayant une influence sur les comptes sont étudiées sous leur seul aspect comptable.
- 3.14.2. Les infractions au Code des sociétés et aux statuts ne doivent pas être mentionnées lorsque les dirigeants ont pris des mesures

adéquates pour éliminer les conséquences éventuellement préjudiciables de l'infraction.

Lorsque les conséquences de l'infraction se poursuivent, le commissaire engagerait sa propre responsabilité en omettant de signaler l'infraction dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.

3.14.3. S'il n'a pas constaté d'infraction, le commissaire le signalera en forme négative.

3.15. Le rapport du commissaire contient les mentions requises par le Code des sociétés lorsque le conseil d'administration prend une décision ou effectue une opération dans laquelle un administrateur a un intérêt patrimonial opposé (art. 523 C. Soc.) ou pouvant donner lieu à un avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs (art. 524 C. Soc.)⁽¹⁾.

3.15.1. Dans une société anonyme, lorsque le conseil d'administration prend une décision dans laquelle un administrateur a directement ou indirectement un intérêt opposé de nature patrimoniale, le rapport du commissaire doit comporter une description des conséquences patrimoniales qui en résultent pour la société. Cette disposition s'applique également dans les sociétés en commandite par actions ainsi que dans toute SPRL qui est gérée par un collège de gérants.

3.15.2. Dans les sociétés anonymes dont les titres sont admis à la cote officielle d'une bourse de valeurs située dans un Etat membre de

(1) L'article 524 a été modifié par la loi de 2 août 2002 (*M.B.*, 22 août 2002). L'article 53 de la loi précitée précise que les dispositions de l'article 524 du Code des sociétés s'appliquent pour la première fois aux exercices qui commencent après le 31 décembre 2003.

l'Union européenne, le rapport des commissaires contient une description des décisions du conseil d'administration pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société. Les commissaires ajoutent, le cas échéant, les commentaires appropriés qu'ils estiment devoir faire.

3.16. Le rapport du réviseur d'entreprises sera daté du jour où ses travaux de contrôle ont été achevés. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe de gestion de l'entité. En outre, il y a lieu de mentionner le lieu où le rapport est signé.

3.16.1. Le contrôle des comptes annuels comprend nécessairement la vérification des documents tels qu'arrêtés par le conseil d'administration ou les gérants en vertu de l'article 92 du Code des sociétés. Dès lors, le rapport du réviseur d'entreprises sera toujours postérieur à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe de gestion.

3.16.2. Le rapport du réviseur doit prendre en considération les événements qui se sont produits ou qui ont été portés à sa connaissance après la clôture de l'exercice mais avant la fin des principaux travaux de contrôle quand :

- ils influencent directement les comptes annuels ou consolidés clôturés et qu'ils sont de nature telle qu'ils auraient dû être repris dans ces comptes s'ils avaient été connus par la direction de l'entité au moment de la clôture des comptes ;
- ils n'influencent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais sont de nature telle qu'ils exerceront une influence notable sur les développements futurs de la situation financière ou sur les résultats futurs de l'entité.

Les principaux travaux de contrôle visés à l'alinéa précédent ne pourront pas être considérés comme achevés avant la date à laquelle l'organe de gestion de la société arrête les comptes annuels vu que, selon la réglementation comptable, « il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe d'administration de la société » (art. 33, alinéa 1^{er} A.R. 30 janvier 2001).

3.16.3. Si, après l'envoi de son rapport à la société, le réviseur constate que des modifications sont apportées aux comptes annuels, soit par le conseil d'administration, soit par l'assemblée générale, le réviseur devra examiner s'il est nécessaire d'émettre une nouvelle attestation correspondant aux comptes annuels tels qu'ils ont été définitivement approuvés. Cette nouvelle attestation accompagnera les comptes annuels publiés.

3.16.4. Dans certains cas prévus par la loi, les documents comptables et le rapport du réviseur doivent être déposés dans un délai déterminé par loi. Si les documents comptables ne sont pas disponibles dans le délai prévu, le réviseur prendra les mesures qui s'imposent, notamment par l'établissement d'un rapport de carence à l'attention de l'assemblée générale.

Les mêmes principes seront appliqués par analogie dans une mission de révision conventionnelle.

3.17. **Lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés.**

L'organe de gestion de l'entité est responsable de la publication légale et des autres publications concernant les comptes annuels. Il importe cependant que le commissaire s'inquiète de la conformité des comptes publiés aux comptes approuvés ainsi que de la référence au rapport de révision conformément à l'article 104 du Code des sociétés.

Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés conformément à l'article 121 du Code des sociétés.

205

ANNEXE 1

ANNEXE 1**Exemple de rapport du commissaire sans réserve
(comptes annuels)**

(Papier en-tête cabinet de révision)

**RAPPORT DU COMMISSAIRE
A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES
(ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____
SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE
CLOS LE __ _____ 200X**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (*le cas échéant* : de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de commerce). Le rapport inclut notre opinion sur les comptes annuels ainsi que les mentions (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels pour l'exercice (le cas échéant: de __ mois) clos le __ _____ 200X, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

L'établissement des comptes annuels relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes annuels ne comportant pas d'anomalies

significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ; le choix et l'application de règles d'évaluation appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes annuels sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels clos le __ _____ 200X donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires

L'établissement et le contenu du rapport de gestion, ainsi que le respect par la société du Code des sociétés et des statuts, relèvent de la responsabilité de l'organe de gestion.

Notre responsabilité est d'inclure dans notre rapport les mentions (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas d'incohérences manifestes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. (*Le cas échéant* : à l'exception ...⁽¹⁾). L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- *Le cas échéant, mentionner d'autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur des caractéristiques des documents contrôlés, par exemple* : «Comme indiqué dans l'annexe des comptes annuels, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des comptes annuels ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent. »

(1) *Par exemple* : ... du fait que les comptes annuels ne vous ont pas été soumis pour approbation dans les délais légaux et statutaires, ce que nous vous avons signalé dans notre rapport de carence du _____ 200X.

- *Le cas échéant* : Au cours de l'exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.
- *Le cas échéant* : En application de l'article 523 (ou 524ter) du Code des sociétés, nous devons en outre vous faire rapport sur les opérations suivantes qui ont eu lieu depuis votre dernière assemblée générale ordinaire : (*description*).

Lieu et date

Société XYZ
Commissaire
représentée par

Nom
(associé, administrateur, réviseur d'entreprises)

209

ANNEXE 1

IRE – ANNEXE AU RAPPORT ANNUEL 2006
NORMES GENERALES DE REVISION

55

ANNEXE 2**Exemple de rapport du commissaire sans réserve
(comptes consolidés)**

(Papier en-tête cabinet de révision)

**RAPPORT DU COMMISSAIRE
(OU DU REVISEUR D'ENTREPRISES DESIGNÉ)
A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES
(ASSOCIES) DE LA SOCIETE _____
SUR LES COMPTES CONSOLIDES POUR
L'EXERCICE CLOS LE __ _____ 200X**

Conformément aux dispositions légales, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (ou de réviseur d'entreprises désigné) (*le cas échéant* : de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de commerce). Le rapport inclut notre opinion sur les comptes consolidés ainsi que la (les) mention(s) (et informations) complémentaire(s) requise(s).

Attestation sans réserve des comptes consolidés

Nous avons procédé au contrôle des comptes consolidés pour l'exercice (*le cas échéant* : de __ mois) clos le __ _____ 200X, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique (ou, selon le cas, du référentiel de Normes internationales d'information financière tel qu'adopté dans l'Union européenne), dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats⁽¹⁾ se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

L'établissement des comptes consolidés relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de règles d'évaluation⁽²⁾ appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes consolidés sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

-
- (1) Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le terme suivant est utilisé : « compte de résultat ».
- (2) Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le terme suivant est utilisé : « méthodes comptables ».

A notre avis, les comptes consolidés clos le ____ 200X donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats⁽¹⁾ de l'ensemble consolidé, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique (ou, selon le cas, au référentiel de Normes internationales d'information financière tel qu'adopté dans l'Union européenne).

Mentions (et informations) complémentaire(s)

L'établissement et le contenu du rapport consolidé de gestion relèvent de la responsabilité de l'organe de gestion.

Notre responsabilité est d'inclure dans notre rapport par la (les) mention(s) (et informations) complémentaire(s) suivante(s) qui n'est (ne sont) pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes consolidés:

- Le rapport consolidé de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes consolidés. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation est confronté, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas d'incohérences manifestes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat.
- *Le cas échéant, mentionner d'autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur des caractéristiques des documents contrôlés, par exemple : «Comme indiqué dans l'annexe des comptes consolidés, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des comptes consolidés ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent.»*

(1) Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le libellé suivant est utilisé : « de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie ».

Lieu et date

Société XYZ

Commissaire (Réviseur désigné)
représentée par

Nom

(associé, administrateur, réviseur d'entreprises)

213

ANNEXE 1

IRE – ANNEXE AU RAPPORT ANNUEL 2006
NORMES GENERALES DE REVISION

59

ANNEXE 3

**Exemple de rapport du commissaire sans réserve
(comptes annuels d'une ASBL)**

(Papier en-tête cabinet de révision)

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE
DES MEMBRES DE L'ASSOCIATION _____
SUR LES COMPTES ANNUELS
POUR L'EXERCICE CLOS LE __ _____ 200X**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre du mandat de commissaire (*le cas échéant* : de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de première instance). Le rapport inclut notre opinion sur les comptes annuels ainsi que les mentions (et informations) complémentaires requises.

Attestation sans réserve des comptes annuels

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels pour l'exercice (le cas échéant: de __ mois) clos le __ _____ 200X, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____.

L'établissement des comptes annuels relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et

l'application de règles d'évaluation appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes annuels sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de l'association en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de l'association les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par l'association ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels clos le ____ 200X donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'association, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Mentions (et informations) complémentaires

Le respect par l'association de la Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, ainsi que des statuts, relèvent de la responsabilité de l'organe de gestion.

Notre responsabilité est d'inclure dans notre rapport les mentions (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique ;
- pour le reste, nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou de la Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

Lieu et date

Société XYZ
Commissaire
représentée par

Nom
(associé, administrateur, réviseur d'entreprises)

<*> *par exemple* : ... du fait que les comptes annuels ne vous ont pas été soumis pour approbation dans les délais légaux et statutaires, ce que nous vous avons signalé dans notre rapport de carence du _____ 200X.

ANNEXE 2

LE RAPPORT DU COMMISSAIRE ET LES REFERENCES LEGALES LES PLUS COURANTES

Code des sociétés

Art. 92. § 1er. Chaque année, les gérants ou les administrateurs dressent un inventaire [suivant les critères d'évaluation fixés par le Roi] et établissent les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte des résultats ainsi que l'annexe et forment un tout. Les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice.

Si les comptes annuels n'ont pas été soumis à l'assemblée générale dans ce délai, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission.

§ 2. L'obligation visée au § 1er est aussi applicable aux sociétés étrangères en ce qui concerne leurs succursales établies en Belgique, sauf lorsque ces succursales n'ont pas de produits propres liés à la vente de biens ou à la prestation de services à des tiers ou à des biens livrés ou à des services prestés à la société étrangère dont ils relèvent, et dont les charges de fonctionnement sont supportées entièrement par cette dernière.

§ 3. Les règles déterminées par le Roi en vertu du § 1er ne sont pas applicables:

1° aux sociétés dont l'objet est l'assurance ou la réassurance, sous réserve, pour ce qui concerne ces derniers, du pouvoir du Roi d'en disposer autrement;

2° aux sociétés régies par la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, à la Banque nationale de Belgique, à l'Institut de réescompte et de garantie et à la Caisse des dépôts et consignations;

3° aux sociétés régies par l'arrêté royal n° 64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille;

4° aux entreprises d'investissement visées dans la loi du 6 avril 1995 relative aux marchés secondaires, au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placements;

5° aux sociétés agricoles.

Art. 96. Le rapport annuel visé à l'article 95 comporte:

1° [au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.

Dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation de la société, l'analyse comporte des indicateurs clés de performance de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.

En donnant son analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes.]

2° des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice;

3° des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société, pour autant qu'elles ne sont pas de nature à porter gravement préjudice à la société;

4° des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement;
5° des indications relatives à l'existence de succursales de la société;
6° au cas où le bilan fait apparaître une perte reportée ou le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, une justification de l'application des règles comptables de continuité;
7° toutes les informations qui doivent y être insérées en vertu du présent code;
[8° en ce qui concerne l'utilisation des instruments financiers par la société et lorsque cela est pertinent pour l'évaluation de son actif, de son passif, de sa situation financière et de ses pertes ou profits:
- les objectifs et la politique de la société en matière de gestion des risques financiers, y compris sa politique concernant la couverture de chaque catégorie principale des transactions prévues pour lesquelles il est fait usage de la comptabilité de couverture, et
- l'exposition de la société au risque de prix, au risque de crédit, au risque de liquidité et au risque de trésorerie.]

Art. 119. Un rapport de gestion sur les comptes consolidés est joint aux comptes consolidés par les administrateurs ou gérants.

Ce rapport comporte:

[1° au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elles sont confrontées. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.

Dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation des entreprises, l'analyse comporte des indicateurs clés de performance de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait à l'activité spécifique des entreprises, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.

En donnant son analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes consolidés et des explications supplémentaires y afférentes].

2° des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice;
3° pour autant qu'elles ne soient pas de nature à porter gravement préjudice à une société comprise dans la consolidation, des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de l'ensemble consolidé;

4° des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement. [...];

[5° en ce qui concerne l'utilisation des instruments financiers par la société et lorsque cela est pertinent pour l'évaluation de son actif, de son passif, de sa situation financière et de ses pertes ou profits:

- les objectifs et la politique de la société en matière de gestion des risques financiers, y compris sa politique concernant la couverture de chaque catégorie principale des transactions prévues pour lesquelles il est fait usage de la comptabilité de couverture, et
- l'exposition de la société au risque de prix, au risque de crédit, au risque de liquidité et au risque de trésorerie.]

[Le rapport de gestion sur les comptes consolidés peut être combiné avec le rapport de gestion établi en application de l'article 96 pour constituer un rapport unique, pour autant que les indications prescrites soient données de manière distincte pour la société consolidante et pour l'ensemble consolidé. Il peut être pertinent, dans l'élaboration de ce rapport unique, de mettre l'accent sur les aspects revêtant de l'importance pour l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation].

Art. 144. [Le rapport des commissaires visé à l'article 143 comprend les éléments suivants:

1° une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle, ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur établissement;

2° une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle;

3° une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;

4° une attestation dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;

5° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation;

6° une mention indiquant si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice;

7° une mention indiquant si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code;

8° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée. Le rapport est signé et daté par les commissaires].

Art. 148. [Les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés pour le contrôle des comptes consolidés rédigent un rapport écrit et circonstancié qui comprend les éléments suivants :

1° une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes consolidés qui font l'objet du contrôle ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur élaboration;

2° une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et si les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés ont obtenu les explications et les informations requises pour leur contrôle;

3° une attestation, dans laquelle les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés indiquent si, à leur avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables; l'attestation peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;

4° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation;

5° une mention indiquant si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comprend les informations requises par la loi et concorde ou non avec les comptes consolidés pour le même exercice.

Le rapport est signé et daté par les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés. Dans le cas où les comptes annuels de la société mère sont joints aux comptes consolidés, le rapport des commissaires ou des réviseurs d'entreprises désignés requis par le présent article peut être combiné avec le rapport des commissaires sur les comptes annuels de la société mère requis par l'article 144.]

Art. 523. § 1er. Si un administrateur a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale à une décision ou à une opération relevant du conseil d'administration, il doit le communiquer aux autres administrateurs avant la délibération au conseil d'administration. Sa déclaration, ainsi que les raisons justifiant l'intérêt opposé qui existe dans le chef de l'administrateur concerné, doivent figurer dans le procès-verbal du conseil d'administration qui devra prendre la décision. De plus, il doit, lorsque la société a nommé un ou plusieurs commissaires, les en informer. En vue de la publication dans le rapport de gestion, visé à l'article 95, ou, à défaut de rapport, dans une pièce qui doit être déposée en même temps que les comptes annuels, le conseil d'administration décrit, dans le procès-verbal, la nature de la décision ou de l'opération visée à l'alinéa 1er et une justification de la décision qui a été prise ainsi que les conséquences patrimoniales pour la société. Le rapport de gestion contient l'entièreté du procès-verbal visé ci-avant.

Le rapport des commissaires, visé à l'article 143, doit comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions du conseil d'administration, qui comportaient un intérêt opposé au sens de l'alinéa 1er. Pour les sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, l'administrateur visé à l'alinéa 1er ne peut assister aux délibérations du conseil d'administration relatives à ces opérations ou à ces décisions, ni prendre part au vote.

§ 2. La société peut agir en nullité des décisions prises ou des opérations accomplies en violation des règles prévues au présent article [et à l'article 524ter], si l'autre partie à ces décisions ou opérations avait ou devait avoir connaissance de cette violation.

§ 3. [Le § 1er et l'article 524ter ne sont pas applicables] lorsque les décisions ou les opérations relevant du conseil d'administration concernent des décisions ou des opérations conclues entre sociétés dont l'une détient directement ou indirectement 95 % au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par l'autre ou entre sociétés dont 95 % au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par chacune d'elles sont détenus par une autre société.

[De même, le § 1er et l'article 524ter ne sont] pas d'application lorsque les décisions du conseil d'administration concernent des opérations habituelles conclues dans des conditions et sous les garanties normales du marché pour des opérations de même nature.

Art. 524. [§ 1er. Toute décision ou toute opération accomplie en exécution d'une décision prise par une société cotée, est préalablement soumise à la procédure établie aux §§ 2 et 3, lorsqu'elle concerne:

1° les relations de ladite société avec une société liée à celle-ci, à l'exception de ses filiales;

2° les relations entre une filiale de ladite société et une société liée à celle-ci, autre qu'une filiale de ladite filiale.

Est assimilée à une société cotée, la société dont les titres sont admis à un marché situé en dehors de l'Union européenne et reconnu par le Roi comme équivalent pour l'application du présent article.

Le présent article n'est pas applicable:

1° aux décisions et aux opérations habituelles intervenant dans des conditions et sous les garanties normales du marché pour des opérations de même nature;

2° aux décisions et aux opérations représentant moins d'un pour cent de l'actif net de la société, tel qu'il résulte des comptes consolidés.

§ 2. Toutes les décisions et opérations visées au § 1er doivent préalablement être soumises à l'appréciation d'un comité composé de trois administrateurs indépendants. Ce comité est assisté par un ou plusieurs experts indépendants désignés par le comité. L'expert est rémunéré par la société.

Le comité décrit la nature de la décision ou de l'opération, apprécie le gain ou le préjudice pour la société et pour ses actionnaires. Il en chiffre les conséquences financières et constate si la décision ou l'opération est ou non de nature à occasionner pour la société des dommages manifestement abusifs à la lumière de la politique menée par la société. Si le comité décide que la décision ou l'opération n'est pas manifestement abusive, mais qu'elle porte toutefois préjudice à la société, le comité précise quels bénéfices la décision ou l'opération porte en compte pour compenser les préjudices mentionnés.

Le comité rend un avis motivé par écrit au conseil d'administration, en mentionnant chaque élément d'appréciation cité ci-dessus.

§ 3. Le conseil d'administration, après avoir pris connaissance de l'avis du comité visé au § 2, délibère quant aux décisions et opérations prévues. Le cas échéant, l'article 523 sera d'application.

Le conseil d'administration précise dans son procès-verbal si la procédure décrite ci-dessus a été respectée et, le cas échéant, les motifs sur la base desquels il a été dérogé à l'avis du comité.

Le commissaire rend une appréciation quant à la fidélité des données figurant dans l'avis du comité et dans le procès-verbal du conseil d'administration. Cette appréciation est jointe au procès-verbal du conseil d'administration.

La décision du comité, l'extrait du procès-verbal du conseil d'administration et l'appréciation du commissaire sont repris dans le rapport de gestion.

§ 4. Pour ce qui est des entreprises au sein desquelles un conseil d'entreprise a été installé en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, la nomination des candidats en tant qu'administrateurs indépendants est portée à la connaissance du conseil d'entreprise préalablement à la nomination par l'assemblée générale. Une procédure similaire est requise en cas de renouvellement du mandat. Les administrateurs indépendants au sens du § 2, alinéa 1er, doivent au moins répondre aux critères suivants:

1° durant une période de deux années précédant leur nomination, ne pas avoir exercé un mandat ou fonction d'administrateur, de gérant, de membre du comité de direction, de délégué à la gestion journalière ou de cadre, ni auprès de la société, ni auprès d'une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11; cette condition ne s'applique pas au prolongement du mandat d'administrateur indépendant;

2° ils ne peuvent avoir, ni au sein de la société, ni au sein de la société liée ou d'une personne liée à celle-ci, au sens de l'article 11, ni conjoint ni une personne avec laquelle ils cohabitent légalement, ni parents ni alliés jusqu'au deuxième degré exerçant un mandat d'administrateur, de gérant, de membre du comité de direction, de délégué à la gestion journalière ou de cadre ou ayant un intérêt financier tel que prévu au 3°;

3° a) ne détenir aucun droit social représentant un dixième ou plus du capital, du fonds social ou d'une catégorie d'actions de la société;

b) s'ils détiennent des droits sociaux qui représentent une quotité inférieure à 10 %: - par l'addition des droits sociaux avec ceux détenus dans la même société par des sociétés dont l'administrateur indépendant a le contrôle, ces droits sociaux ne peuvent atteindre un dixième du capital, du fonds social ou d'une catégorie d'actions de la société;

ou
- les actes de disposition relatifs à ces actions ou l'exercice des droits y afférents ne peuvent être soumis à des stipulations conventionnelles ou à des engagements unilatéraux auxquels l'administrateur indépendant a souscrit;

4° n'entretenir aucune relation avec une société qui est de nature à mettre en cause leur indépendance.

L'arrêté de nomination fait mention des motifs sur la base desquels est octroyée la qualité d'administrateur indépendant.

Le Roi, de même que les statuts, peuvent prévoir des critères additionnels ou plus sévères.

§ 5. Les décisions et les opérations relatives aux relations d'une filiale belge non cotée d'une société belge cotée avec les sociétés liées à cette dernière, ne peuvent être prises ou accomplies qu'après autorisation de la société-mère. Cette autorisation est soumise à la procédure visée aux §§ 2 et 3. Les §§ 6 et 7 ainsi que l'article 529, alinéa 2, s'appliquent à la société-mère.

§ 6. La société peut agir en nullité des décisions prises ou des opérations accomplies en violation des règles prévues au présent article, si l'autre partie à ces décisions ou opérations avait ou devait avoir connaissance de cette violation.

§ 7. La société cotée indique dans son rapport annuel les limitations substantielles ou charges que la société-mère lui a imposées durant l'année en question, ou dont elle a demandé le maintien.]

[**Art. 524ter.** § 1er. Si un membre du comité de direction a, directement ou indirectement, un intérêt de nature patrimoniale opposé à une décision ou à une opération relevant du comité, il doit le communiquer aux autres membres avant la délibération du comité. Sa déclaration, ainsi que les raisons justifiant l'intérêt opposé précité doivent figurer au procès-verbal du comité de direction qui doit prendre la décision. Si la société a nommé un ou plusieurs commissaires, le membre du comité de direction concerné doit également en informer ces commissaires.

En vue de la publication dans le rapport visé à l'article 95, ou à défaut de rapport, dans un document qui doit être déposé en même temps que les comptes annuels, le

comité de direction décrit dans le procès-verbal la nature de la décision ou de l'opération visée à l'alinéa 1er et justifie la décision qui a été prise. De même, les conséquences patrimoniales de cette décision pour la société doivent être indiquées dans le procès-verbal.

Une copie du procès-verbal est transmise au conseil d'administration lors de sa prochaine réunion. Le rapport contient l'intégralité du procès-verbal précité.

Le rapport des commissaires visé à l'article 143 doit contenir une description distincte des conséquences patrimoniales pour la société des décisions du comité de direction, qui comportent un intérêt opposé au sens de l'alinéa 1er.

Pour les sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, le membre du comité de direction visé à l'alinéa 1er, ne peut participer aux délibérations du comité de direction concernant ces opérations ou ces décisions, ni prendre part au vote.

§ 2. Par dérogation au § 1er, les statuts peuvent prévoir que le membre du comité de direction informe le conseil d'administration. Celui-ci approuve seul la décision ou l'opération, en suivant, le cas échéant, la procédure décrite à l'article 523, § 1er.

§ 3. Dans tous les cas, l'article 523, §§ 2 et 3, est applicable.]

ANNEXE 3

NORMES ACTUELLES DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

- Normes générales de révision
- Norme relative au contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés)
- Norme relative aux déclarations de la direction
- Normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise
- Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés
- Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports
- Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société
- Normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales
- Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée

ANNEXE 4

RECOMMANDATIONS ACTUELLES DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

1. Gestion de la mission

- Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises
- Programme de contrôle
- Les documents de travail du réviseur d'entreprises
- Contrôle de qualité des travaux de révision

2. Méthodologie de la révision

- Le risque de révision
- Effets du contrôle interne sur les travaux de révision
- Révision dans un environnement automatisé
- Objectifs du contrôle des comptes annuels
- Fraudes et actes illégaux
- La mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire
- Révision d'une société en difficultés

3. Aspects techniques

- Éléments probants externes
- Utilisation du travail d'un autre réviseur
- Utilisation du travail d'un service d'audit interne
- Utilisation des travaux d'un expert
- Contrôle de l'inventaire physique des stocks
- Examen analytique
- Les sondages dans la révision
- Contrôle des estimations comptables

4. Aspects spécifiques de la révision

- Contrôle des informations figurant dans l'annexe
- Contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés

ANNEXE 5

**EXTRAITS DU VADEMECUM AINSI QUE
DES AVIS ET COMMENTAIRES EMIS
PAR L'INSTITUT DES REVISEURS
D'ENTREPRISES RELATIFS AU RAPPORT DU
COMMISSAIRE**

Extraits du Vademecum 2005, Tome I

| | <u>Page</u> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| - Rapport de révision à l'occasion de la première année de mandat | 495 |
| - La société n'a pas fait précédemment l'objet d'un contrôle conforme aux normes de l'IRE | |
| - La société a fait l'objet d'une révision conforme aux normes de l'IRE | |
| - Nomination tardive du commissaire | |
| - Mention dans le rapport de révision en cas d'infraction au droit des sociétés | 498 |
| - Evénements survenus après la clôture de l'exercice | 503 |
| - Généralités | |
| - Modifications des comptes après la signature du rapport de révision | |
| - Rapport de carence | 507 |
| - Signature du rapport | 508 |
| - Délégation de signature | |
| - Rapport lorsqu'un commissaire suppléant intervient | |
| - Rapport commun établi par les réviseurs d'entreprises et les membres de la Cour des comptes | |

237

ANNEXE 5

Avis et commentaires émis par l'IRE relatifs au rapport du commissaire

VANDER LINDEN, M., VANDERSTAPPEN, E., PAUWELS, P. et VINCKE, J.P., *La société et son commissaire – Cas pratiques, Etudes IRE, 2004, 121 p.*

Page

- Comment présenter la certification des comptes auprès de certaines entités publiques dont certains commissaires n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises ? 93
- Intervention d'un collaborateur (exclusif) au nom d'une société de révision 94
- A qui revient la responsabilité en cas de délégation de signature ? 94
- Le réviseur d'entreprises doit-il rédiger un rapport de révision sur les comptes d'une succursale ayant un conseil d'entreprise ? 96
- Le commissaire doit-il rédiger deux rapports dans le cas où il y a concours entre le rapport sur la proposition de dissolution et le rapport de révision sur les comptes annuels ? 97
- Infractions aux dispositions relatives à la consolidation : faut-il que le commissaire mentionne l'infraction, et si oui, dans quel rapport ? 97
- Que se passe-t-il quand il y a désaccord entre les membres d'un collège de commissaires ? 98
- Modifications des comptes annuels après la signature du rapport de révision: faut-il rédiger un nouveau rapport ? 99
 - Modification par l'organe de gestion
 - Modification par ou au cours de l'assemblée générale
- A quelle occasion le commissaire établit-il un rapport de carence, à qui l'adresse-t-il et qui doit-il mentionner ? 100
- Comment se passe la rédaction du rapport de révision lorsqu'un commissaire suppléant exerce la fonction de commissaire ? 101

238

ANNEXE 5