

LE RAPPORT DU COMMISSAIRE

LE RAPPORT DU COMMISSAIRE

ETABLI EN APPLICATION DES ARTICLES 3:75 ET 3:80 DU CODE
DES SOCIETES ET DES ASSOCIATIONS ET SELON LES NORMES
ISA

ICCI 2023-1

F. Caluwaerts • S. Delaunay • L. Laperal •
D. Schockaert • I. Vanbeveren • J. Vandernoot
K. Van Linden

avec la collaboration d'un comité de relecture composé de :

D. Breesch • O. de Bonhome • V. Etienne • W. Rutsaert



INFORMATIECENTRUM
VOOR HET
BEDRIJFSREVISORAAT



CENTRE D'INFORMATION
DU REVISORAT
D'ENTREPRISES



Maklu
Antwerpen/Apeldoorn

La Fondation « CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES » ou « ICCI » a été constituée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en septembre 2006. La Fondation a pour but de procurer une information objective et scientifique sur les questions intéressant le révisorat d'entreprises.

Plus d'information concernant la Fondation: www.icci.be

Les interprétations juridiques et autres opinions n'engagent que leurs auteurs.
Les textes de cet ouvrage sont à jour au 30 août 2022.

ICCI 2023-1

Le rapport du commissaire

Etabli en application des articles 3:75 et 3:80 du Code des Sociétés et des Associations et selon les normes ISA



Antwerpen-Apeldoorn

Maklu

2023

XXXVII + 600 pag. – 24 x 16 cm

ISBN 978-90-466-1221-7

D/2023/1997/37

NUR 786, 827

BISAC: BUS001000, BUS003000

Thème: LNPA, KFCR, KFFH

© 2023 Maklu Uitgevers nv & ICCI

Tous droits réservés. Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit, ou être saisi dans une banque de données sans l'autorisation écrite et préalable de l'éditeur.

Maklu Uitgevers

Somersstraat 13/15, B-2018 Antwerpen, www.maklu.be, info@maklu.be

Koninginnelaan 96, NL-7315 EB Apeldoorn, www.maklu.nl, info@maklu.nl

Avertissement important

Bien que l'objectif poursuivi par cet ouvrage soit d'étayer des situations concrètes et d'actualité auxquelles le commissaire peut être confronté pendant l'exercice de sa profession, 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 chaque exemple que le commissaire de l'entité contrôlée a l'obligation d'utiliser son jugement professionnel lors de l'établissement de son rapport sur les comptes annuels (consolidés), et ce, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents lors de la mise en œuvre des procédures d'audit.

Le présent ouvrage tient compte des textes législatifs, réglementaires et normatifs, des traductions françaises et néerlandaises des normes ISA applicables en Belgique au 31 décembre 2022⁽¹⁾. C'est ainsi qu'il tient compte de l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations et de certaines modifications qui en résultent⁽²⁾ et également de la version révisée 2020 de la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique.

Pour rappel, la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique a été adaptée aux dispositions du Code des sociétés et des associations par la norme complémentaire (version révisée 2020), adoptée le 28 août 2020 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et approuvée en date du 11 décembre 2020 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 25 février 2021 par le ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du ministre ayant l'Economie dans ses attributions (Moniteur belge du 10 mars 2021, p. 20298) par le ministre de l'Economie. Pour information, fin 2021, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de cette norme complémentaire. Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici : Norme complémentaire aux ISA (rapport du commissaire) applicables en Belgique (ibr-ire.be).

Cet ouvrage a été publié à diverses reprises dans une « version provisoire en word » en mars 2018, mars 2019, décembre 2020 et décembre 2021.

Le présent ouvrage peut être utilisé pour les comptes annuels clôturés après le 31 décembre 2022. Pour faciliter la lecture de cet ouvrage, les références aux articles du Code des sociétés sont maintenues dans le texte, mais pas dans les exemples (chapitres 2 et 3).

⁽¹⁾ Voir www.ibr-ire.be (traductions des normes ISA).

⁽²⁾ Loi du 28 avril 2020 transposant la directive (UE) 2017/828 du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2017 modifiant la directive 2007/36/CE en vue de promouvoir l'engagement à long terme des actionnaires, et portant des dispositions diverses en matière de sociétés et d'associations (ci-après : « loi de réparation »).

Avant-propos

Le présent ouvrage *Le rapport du commissaire établi en application des articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations et selon les normes ISA* traite quasi exclusivement des rapports émis en vertu de la loi en tant que commissaire ou réviseur d'entreprises désigné (ci-après communément dénommé le « commissaire ») chargé du contrôle des comptes annuels ou consolidés effectué conformément aux normes ISA.

Cette édition fait suite aux évolutions majeures survenues dans les cadres normatifs belge et international ainsi que dans les dispositions législatives belges et européennes. Ainsi, la réforme du droit des sociétés (du Code des sociétés vers le Code des sociétés et des associations)⁽¹⁾ a été prise en compte. Cette réforme a limité le nombre de formes de société à quatre : la société simple, les sociétés dites de capitaux (la société à responsabilité limitée (SRL), la société anonyme (SA) et la société coopérative (SC)), les associations et fondations et les entreprises européennes.

Le présent ouvrage s'applique au rapport que le commissaire doit adresser à l'assemblée générale de l'entité contrôlée en conformité avec les articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations (CSA) (art. 144 et 148 C. Soc.), avec le Règlement (UE) N° 537/2014 et avec les normes ISA.

Il est rappelé à chaque exemple, inclus dans cet ouvrage, que celui-ci 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⁽²⁾. Toutefois, dans la pratique, le commissaire d'une entité contrôlée devra bien entendu utiliser son jugement professionnel (*professional judgment*) afin de déterminer l'impact, sur le contenu de son rapport de commissaire, des résultats obtenus à la suite de l'audit des comptes annuels ou consolidés.

Le présent ouvrage s'applique *mutatis mutandis* aux rapports du réviseur d'entreprises désigné sur les comptes consolidés émis conformément au CSA dans les situations où ledit réviseur d'entreprises n'est pas par ailleurs le commissaire de la société contrôlée. La majorité des exemples et des commentaires figurant dans cet ouvrage visent l'application du droit comptable belge et non des normes IFRS.

Le présent ouvrage s'applique *mutatis mutandis* aux rapports du commissaire applicables aux ASBL, AISBL et fondations. Toutefois, en vertu des articles 3:98 et 3:99 CSA, le terme « société » doit s'entendre respectivement par « association » ou « fondation » et, en ce qui concerne les fondations, le terme « assemblée générale » doit

⁽¹⁾ Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses (publiée au Moniteur belge le 4 avril 2019).

⁽²⁾ Comme dans le CSA, cet ouvrage utilise les termes « il » et « lui » pour faire référence au « commissaire » sans distinction de sexe.

s'entendre par « organe d'administration »⁽³⁾. De plus, une attention particulière doit être apportée aux éventuelles adaptations prévues par ce code et ses arrêtés d'exécution, en matière de comptabilité des associations sans but lucratif.

Le présent ouvrage s'applique *mutatis mutandis* aux rapports du commissaire applicables aux sociétés européennes. Les références et les spécificités relatives aux dispositions du CSA spécifiques aux sociétés européennes (Livres 15 et 16 CSA) (Livres XV et XVI C. Soc.) seront prises en considération par le commissaire dans son rapport.

En termes de normes, le présent ouvrage ne tient compte que des normes ISA applicables en Belgique et de la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique. D'autres normes, telle que la « norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations », ne sont pas visées.

Enfin, signalons que l'ICCI a développé un outil « Revidocs » permettant d'élaborer le rapport du commissaire et ce, pour diverses formes juridiques.

Les différentes versions de cet ouvrage ont été rédigées avec la collaboration de réviseurs d'entreprises, de membres de la Commission des normes d'exercice professionnel, et plus particulièrement Vanessa CORDONNIER, Freddy CALUWAERTS, Stéphane DELAUNAY, Félix FANK, Luis LAPERAL, Dries SCHOCKAERT et Kristof VAN LINDEN, sous la direction scientifique du confrère Jacques VANDERNOOT, ainsi qu'avec le soutien scientifique de Inge VANBEVEREN et avec la collaboration d'un comité de relecture composé de Joël BRANSON et Raynald VERMOESEN pour les versions 2018 et 2019 et de Diane BRESCH, Olivier DE BONHOME, Vincent ETIENNE et Wim RUTSAERT pour les versions ultérieures.

Nous tenons à tous les remercier pour leur contribution à cet important ouvrage et plus particulièrement Raynald VERMOESEN, décédé le 11 mai 2020, qui a contribué de manière importante à la qualité des différentes versions de cet ouvrage. Ses compétences techniques et son esprit pragmatique, qui ressortaient lors de ses relectures attentives et de ses conseils, marqueront à jamais le contenu de cet ouvrage.

Lieven ACKE

Président Fondation Centre d'information du Révisorat d'entreprises (ICCI)

Juillet 2023

⁽³⁾ « Les articles 3:56 à 3:64, 3:65, §§1er à 6, 3:66 à 3:71, 3:73 à 3:75, à l'exception des articles 3:61, §§2 et 3, 3:63, §3 et de l'article 3:75, §1er, alinéa 1er; 6° et 8°, sont applicables par analogie aux ASBL et AISBL qui ont nommé un commissaire. » (art. 3:98, §2 CSA) (art. 17, §7 de la loi du 27 juin 1921). L'article 3:99, §2 CSA (art. 37, §7 de la loi du 27 juin 1921) s'applique pour les fondations.

Lexique

Pour les besoins du présent ouvrage, les définitions suivantes s'appliquent:

- « CSA » : le Code des sociétés et des associations ;
- « AR/CSA » : l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations ;
- « C. Soc. » : le Code des sociétés ;
- « AR/C. Soc. » : l'arrêté royal du 31 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés ;
- « Norme complémentaire (version révisée 2020) » : la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, adoptée le 28 août 2020 par le Conseil de l'IRE et approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques en date du 11 décembre 2020 et par le ministre ayant l'Economie dans ses attributions en date du 25 février 2021 (*Moniteur belge* du 10 mars 2021, p. 20298) ;
- « Normes ISA » : les normes internationales d'audit, telles qu'adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) ; les normes ISA applicables en Belgique sont énumérées dans la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA, adoptée le 21 juin 2018 par le Conseil de l'IRE et approuvée le 26 juillet 2018 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 26 février 2019 par le ministre ayant l'Economie dans ses attributions (*Moniteur belge* du 12 mars 2019, p. 25929)⁽⁴⁾ ;
- « Commissaire » : le réviseur d'entreprises chargé du contrôle légal des comptes annuels et/ou le réviseur d'entreprises désigné, chargé du contrôle légal des comptes consolidés. Le terme « commissaire » désigne, selon la mission de contrôle réalisée, également le réviseur d'entreprises ;
- « SRL » : la société à responsabilité limitée (*cf.* art. 1:5, §2 CSA) ;
- « SC » : la société coopérative (*cf.* art. 1:5, §2 CSA) ;
- « SA » : la société anonyme (*cf.* art. 1:5, §2 CSA) ;
- « ASBL » : l'association sans but lucratif (*cf.* art. 1:6, §2 CSA) ;
- « EIP » : l'entité d'intérêt public telle que définie par l'article 1:12 CSA ;
- « Entité cotée » : conformément au paragraphe 5 de la norme (révisée en 2018) relative à l'application des normes internationales d'audit en Belgique⁽⁵⁾, le terme « entités cotées », en Belgique, vise les entités d'intérêt public telles que définies par l'article 1:12, 1^o et 2^o du Code des sociétés et des associations, ainsi que les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché non réglementé

⁽⁴⁾ La norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit a été modifiée par l'IRE le 28 octobre 2022 et approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques le 19 avril 2023. Cette modification doit encore être approuvée par le ministre de l'Economie. La procédure peut être suivie sur le site de l'IRE : Normes ISA (ibr-ire.be).

⁽⁵⁾ Cette définition est la définition reprise dans la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit, qui a été modifiée par l'IRE le 28 octobre 2022 et approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques le 19 avril 2023. Cette modification doit encore être approuvée par le ministre de l'Economie. La procédure peut être suivie sur le site de l'IRE : Normes ISA (ibr-ire.be).

et les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE) ;

- « Contrôle légal » : le contrôle légal tel que visé aux articles 3:55, 3:98 et 3:99 CSA et aux articles 3:73 et 3:77 CSA ;
- « Contrôle » : la notion de contrôle (audit) telle que définie dans les normes ISA ;
- « Comptes annuels ou consolidés » : les comptes annuels ou consolidés visés à la Partie 1, Livre 3 du CSA ou visés dans une autre législation applicable aux entités autres que celles auxquelles s'applique le Livre 3 susmentionné ; le terme renvoie également à la notion d'« états financiers » telle que définie par la norme ISA 200, par. 13 (f) ;
- « Opinion non modifiée » : une opinion sans réserve conformément à l'article 3:75 ou 3:80 CSA ;
- « Opinion modifiée » : une opinion avec réserve, une opinion négative et une déclaration d'abstention conformément à l'article 3:75 ou 3:80 CSA (dans la pratique et sur la base de la norme complémentaire (version révisée 2020) : abstention d'opinion).

Pour les termes non définis dans ce lexique, nous nous référons aux définitions contenues dans le CSA, les normes ISA, la norme complémentaire (version révisée 2020) et le présent ouvrage.

EXECUTIVE SUMMARY (FR)

Le présent ouvrage *Le rapport du commissaire établi en application des articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations et selon les normes ISA* traite des rapports émis en vertu de la loi en tant que commissaire ou réviseur d'entreprises désigné (ci-après communément dénommé le « commissaire ») chargé du contrôle légal des comptes annuels ou consolidés et établis conformément aux normes ISA et à la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique.

L'introduction du présent ouvrage retrace essentiellement les derniers développements survenus dans les cadres légal et normatif belge, européen et international.

XII

Chapitre 1^{er} – Le rapport du commissaire : structure

Le premier chapitre du présent ouvrage traite de la structure du rapport du commissaire, en tenant compte des exigences à la fois des normes ISA et du contexte légal et normatif belge.

Ainsi, le rapport du commissaire se composera d'une introduction et des deux parties distinctes suivantes:

- la partie dans laquelle est exprimée l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels (ou consolidés) (partie 1), précédée du titre « Rapport sur les comptes annuels » (ou « Rapport sur les comptes consolidés ») ; et
- les mentions complémentaires requises entre autres par le Code des sociétés et des associations (partie 2), précédées du titre « Autres obligations légales et réglementaires ».

Ce chapitre détaille les exigences relatives à ces deux parties du rapport de commissaire tout en mettant en évidence les situations applicables aux entités d'intérêt public (EIP).

Ce chapitre reprend des commentaires et des formulations standards concernant le paragraphe introductif, les différentes sections relatives à l'opinion et au fondement de l'opinion selon qu'il s'agisse d'une opinion modifiée ou non modifiée, l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation, les points clés de l'audit, la responsabilité de l'organe d'administration relative à l'établissement des comptes annuels, la responsabilité du commissaire, les paragraphes d'observation et relatif à d'autres points ainsi que les données comparatives (chiffres correspondants) reprises dans les comptes annuels faisant l'objet du contrôle (norme ISA 710).

Ce chapitre traite également de manière succincte d'autres aspects importants relatifs au rapport du commissaire, tels que l'interaction entre le rapport sur les comptes annuels et la partie sur les autres obligations légales et réglementaires, la prise en compte ou la communication par le commissaire d'un contrôle interne inefficace, la date et l'émission du rapport du commissaire, la signature du rapport du commissaire, certains aspects relatifs au représentant permanent du cabinet, certains aspects relatifs à l'identification d'une anomalie significative et son impact sur la rectification éventuelle des comptes annuels (avant ou après la signature du rapport du commissaire ou avant

ou après l'assemblée générale), la publication du rapport du commissaire (en totalité ou en résumé) ainsi que la vérification du dépôt des comptes annuels (consolidés).

Chapitre 2 – Exemples de rapports sur les comptes annuels (Première partie du rapport du commissaire)

Dans ce deuxième chapitre, des exemples concrets de rapports du commissaire sont présentés suivant différents thèmes en tenant compte des circonstances indiquées au début de chaque exemple. Les exemples portent sur le contrôle des comptes annuels. Le commissaire doit bien entendu utiliser son jugement professionnel afin de déterminer dans quelle mesure l'exemple proposé correspond à la réalité à laquelle le commissaire est confronté.

Afin d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalie significative, le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion sur l'image fidèle (ISA 200, par. 17).

Les exemples développés à la section 2.1. illustrent des situations dans lesquelles le commissaire conclut que les comptes annuels contiennent une anomalie significative (non corrigée). Il s'agit par exemple d'un désaccord avec l'organe d'administration sur une valorisation d'actif ou de passif, ou sur une règle d'évaluation, ou d'une omission d'informations requises dans l'annexe des comptes annuels. Cependant, compte tenu de l'article 3:19 CSA (art. 3:49 pour les associations et art. 3:53 pour les fondations) relatif à la rectification des comptes annuels ainsi que les avis de la CNC à ce sujet, il y a lieu de s'interroger sur la possibilité pour une entité d'approuver des comptes annuels comportant une anomalie significative communiquée par le commissaire (voir également *infra*, section 2.10.).

La section 2.2. traite de la situation lorsque le commissaire est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, également appelée « limitation à l'étendue des travaux d'audit » (ou « *scope limitation* »). Lorsqu'il n'est pas possible pour le commissaire de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par la mise en œuvre de procédures alternatives, le commissaire doit en déterminer les implications sur son opinion et/ou son mandat.

La section 2.3 traite des conséquences d'une opinion modifiée exprimée dans le rapport sur les comptes annuels de l'exercice précédent. Différents scénarios sont évoqués afin de couvrir les situations les plus fréquentes.

La section 2.4. illustre des situations dans lesquelles le commissaire estime nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation relatif à un point non lié à la continuité d'exploitation. Une société peut, en effet, être confrontée à diverses circonstances sur lesquelles le commissaire souhaite attirer l'attention. La norme ISA 706 (Révisée) traite des situations dans lesquelles le commissaire souhaite attirer l'attention sur un

point adéquatement décrit dans l'annexe aux comptes annuels qui est, selon le commissaire, d'une importance fondamentale pour la compréhension, par les utilisateurs, des comptes annuels.

La section 2.5. traite d'une mission d'audit initiale qui, selon les normes ISA, correspond à un audit effectué pour la première fois par le commissaire, c'est-à-dire, dans le cas où lors de l'exercice précédent, un autre commissaire était nommé ou lorsqu'il n'y avait pas de commissaire nommé.

La norme ISA 510 définit les diligences requises du commissaire concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Lors de la première année de mission, le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période faisant l'objet du contrôle. Par ailleurs, la première année de mission peut engendrer des difficultés dans la mesure où les procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire ne pourront généralement commencer qu'après la date de l'assemblée générale qui le nomme comme commissaire.

Lorsqu'un réviseur d'entreprises est nommé en qualité de commissaire dans une société où un confrère exerçait précédemment la même mission, il pourra évaluer s'il est opportun d'utiliser les éléments probants suivant les procédures d'audit effectuées par ce dernier. Le (nouveau) commissaire ne limite toutefois pas sa responsabilité personnelle en se basant sur les éléments probants recueillis par son confrère mais s'interrogera sur les procédures d'audit effectivement effectuées par son confrère et donc sur les éléments probants recueillis en vue de déterminer si des procédures supplémentaires sont à mettre en œuvre.

Les aspects relatifs à la continuité d'exploitation sont traités à la section 2.6. Le principe comptable de continuité d'exploitation est un principe comptable fondamental qui, lors de l'établissement des comptes annuels, doit toujours être considéré dans le contexte de l'image fidèle des comptes annuels. La norme ISA 570 (Révisée) comprend les diligences requises visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la base desquels le commissaire, par l'application de son jugement professionnel, conclut s'il existe ou non une « incertitude significative » quant à des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si le commissaire conclut qu'il existe une incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation, et qu'une information pertinente sur cette incertitude est fournie dans les comptes annuels, le commissaire doit, conformément à la norme ISA 570 (Révisée), inclure une section intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » dans la première partie de son rapport du commissaire. D'autres scénarios peuvent être rencontrés et, selon les circonstances, la norme ISA 570 (Révisée) spécifie les différents types d'opinion à exprimer (opinion modifiée ou non modifiée). Cette section prend en compte la vérification du respect d'un certain nombre de dispositions du CSA relatives à la continuité d'exploitation.

La section 2.7. traite des points clés de l’audit ainsi que de la relation entre un point relatif à une opinion modifiée ou à une incertitude significative relative à la continuité d’exploitation et les points clés de l’audit.

La section 2.8. traite des aspects liés au paragraphe relatif à d’autres points et la section 2.9. traite des événements postérieurs à la date de clôture. Dans ce contexte et afin d’appréhender les circonstances et de rédiger son rapport de manière adéquate, le commissaire suivra attentivement les diligences requises par la norme ISA 560 ainsi que celles prévues dans la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique.

La section 2.10. traite d’une matière ayant fait l’objet de développements récents à savoir la découverte d’une anomalie significative après l’approbation des comptes annuels. Tant les dispositions mises en place par le législateur que celles ressortant de l’avis de la Commission des normes comptables ont un impact important sur l’approche à suivre par le commissaire.

Enfin, ce serait une erreur d’affirmer ou de croire que tous les exemples développés pour les sociétés commerciales sont toujours applicables *mutatis mutandis* aux associations et fondations. Dès lors, divers points d’attention spécifiques au secteur non marchand sont évoqués à la section 2.11.

Chapitre 3 – Exemples de seconde partie du rapport du commissaire (« Autres obligations légales et réglementaires »)

Dans ce chapitre, des exemples concrets de la seconde partie du rapport du commissaire concernant les autres obligations légales et réglementaires sont présentés suivant différents thèmes.

Le commissaire doit prendre en considération, dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires », les conséquences d’une opinion modifiée exprimée dans son rapport sur les comptes annuels (consolidés) (première partie du rapport). La seconde partie du rapport devra, par conséquent dans la plupart des cas, être adaptée. Ces cas sont illustrés à la section 3.1.

Les sections 3.2. au 3.7., illustrent l’impact de diverses circonstances sur certaines mentions de la seconde partie du rapport du commissaire à savoir celles relatives au rapport de gestion (exhaustivité des éléments requis par le Code des sociétés et des associations, concordance avec les comptes annuels et absence/existence d’anomalies significatives dans le rapport de gestion), à l’examen du bilan social, à la tenue de la comptabilité, à la répartition des résultats et au respect des dispositions des statuts et du Code des sociétés et des associations et, le cas échéant, lorsque le commissaire doit faire une déclaration complémentaire sur les intérêts opposés de nature patrimoniale ou lorsqu’un rapport légalement obligatoire est manquant. Certains aspects relatifs aux informations contenues dans le rapport annuel ou aux informations non financières sont également abordés.

Comme pour la première partie du rapport du commissaire, certains aspects particuliers relatifs au secteur non marchand sont traités pour les besoins de la seconde partie du rapport du commissaire (section 3.8.).

Enfin, les conséquences de la découverte d'une anomalie significative après l'approbation des comptes annuels sont traitées dans la section 3.9.

Chapitre 4 – Rapport au conseil d'entreprise

Ce chapitre rappelle le contexte législatif relatif à l'intervention du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise et donne un exemple de rapport pouvant être adressé au conseil d'entreprise d'une succursale.

Chapitre 5 – Rapport dans le cadre d'une dissolution et liquidation

Ce chapitre examine les conséquences d'une décision de dissolution prise par l'organe d'administration, sur le rapport du commissaire, notamment quelles sont les règles d'évaluation applicables, tant avant qu'après l'acte notarié.

Chapitre 6 – Rapport de carence pour absence de comptes annuels arrêtés par l'organe d'administration

L'ouvrage fournit également un exemple de rapport de carence destiné à l'assemblée générale et à émettre par le commissaire s'il n'a pas reçu les pièces que l'organe d'administration doit lui remettre conformément à l'article 3:74 CSA (art. 143, 1^{er} alinéa, C. Soc.) de sorte qu'il n'est pas en mesure de respecter les délais prévus par le Code des sociétés et des associations en matière de mise à disposition de son rapport (voir également la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique).

Chapitre 7 – Exemples de rapports de commissaire (Opinion non modifiée) en français et en néerlandais

Dans ce chapitre, les modèles de rapports de commissaire en néerlandais et en français, annexés à la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique, sont repris.

Annexes

Les annexes fournissent diverses informations utiles au lecteur, à savoir :

- une synthèse des exemples classés suivant les circonstances (annexe 1) ;
- un rappel sur certaines terminologies ISA dans le contexte légal belge (annexe 2) ;

- un arbre de décision relatif aux conséquences sur l'exercice audité d'une opinion modifiée l'exercice précédent (annexe 3) ;
- un arbre de décision relatif aux soldes d'ouverture (annexe 4) ;
- deux arbres de décision reprenant les différents types d'opinion à exprimer dans le cadre de la continuité d'exploitation (annexes 5) ;
- un arbre de décision relatif aux « autres informations » (annexe 6) ;
- un rappel des textes légaux relatifs au rapport du commissaire (annexe 7) ;
- une sélection de la doctrine de l'IRE-ICCI concernant le rapport du commissaire (annexe 8) ;
- la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique, comprenant les rapports du commissaire (cette norme est actuellement en cours de révision) (annexe 9) ;
- une illustration de l'axe du temps au cours duquel une identification d'une anomalie significative peut survenir et son impact sur la rectification éventuelle des comptes annuels (scénarios développés applicables aux sociétés, ASBL et AISBL (fondations exclues) ainsi qu'un arbre de décision succinct relatif à l'identification au cours de l'exercice N d'une anomalie significative impactant l'exercice N-1 (annexe 10) ;
- des types de rapports du commissaire reprenant les formulations standards lorsque le commissaire exprime une opinion modifiée (annexe 11) ;
- un résumé de l'évolution chronologique du cadre normatif belge (annexe 12) ; et
- une synthèse de diverses dispositions législatives et normatives (non exhaustives) applicables dans la section 1.5.5. et commentaires éventuels (annexe 13).

Conformément à la norme de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) du 10 novembre 2009 (l'avis relatif à l'approbation par le ministre de l'Economie a été publié au *Moniteur belge* du 16 avril 2010), les normes ISA sont applicables en Belgique à l'audit des comptes annuels (ou consolidés). La norme du 10 novembre 2009 a été modifiée par la norme du 21 juin 2018 qui a rendu la norme ISA 701 et les normes ISA révisées, traduites dans la langue néerlandaise et française par l'IRE, adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), applicables au contrôle des états financiers (audit) qui est confié au réviseur d'entreprises en vertu de l'article 16/1 du Code des sociétés (actuellement l'article 3:55 du Code des sociétés et des associations (CSA)). Par analogie, les normes ISA s'appliquent également au contrôle des états financiers (audit) qui est confié au commissaire ou exclusivement à un réviseur d'entreprises par ou en vertu d'une loi ou d'une réglementation applicable en Belgique ou qui s'assortit, pour les entités non spécifiquement visées par le Code des sociétés (actuellement le CSA), de la publication du rapport visé aux articles 144 et 148 du Code des sociétés (actuellement les articles 3:75 et 3:80 CSA), pour autant qu'il n'existe aucune norme ou recommandation particulière pour l'exécution de cette mission. La norme (révisée en 2018) est entrée en vigueur pour le contrôle des états financiers (audit) visé aux paragraphes 1 et 2 de la présente norme ainsi que pour les missions d'examen limité des informations financières historiques relatifs aux exercices clôturés à partir du 10ème jour qui

suit la publication de l'avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions au *Moniteur belge* (12 mars 2019). Pour information, fin 2022, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de cette norme (révisée en 2018). Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici : Normes ISA (ibr-ire.be)

La norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire a été adoptée le 29 mars 2013 par le Conseil de l'IRE (l'avis relatif à l'approbation par le ministre de l'Economie a été publié au *Moniteur belge* du 28 août 2013) et a été d'application à partir des mêmes dates que la norme du 10 novembre 2009. Cette dernière norme a été modifiée par le Conseil en date du 26 août et 21 décembre 2016 (l'avis relatif à l'approbation par le ministre de l'Economie a été publié au *Moniteur belge* du 17 mars 2017). Le 21 juin 2018, le Conseil de l'IRE a adopté la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes applicables en Belgique. L'avis relatif à l'approbation par le ministre de l'Economie a été publié au *Moniteur belge* du 12 mars 2019. Cette norme remplace la norme qui a été approuvée le 29 mars 2013, modifiée le 21 décembre 2016. Cette norme complémentaire a été adaptée au Code des sociétés et des associations par la norme complémentaire (version révisée 2020). Le Conseil supérieur des Professions économiques a approuvée cette norme complémentaire, dont le titre a été légèrement modifié, en date du 11 décembre 2020 et le ministre de l'Economie l'a approuvée en date du 25 février 2021. Pour information, fin 2021, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de cette norme complémentaire. Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici : Norme complémentaire aux ISA (rapport du commissaire) applicables en Belgique (ibr-ire.be).

EXECUTIVE SUMMARY (NL)

Onderhavig boek *Het commissarisverslag opgesteld in toepassing van de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en overeenkomstig de ISA's* behandelt de verslagen uitgebracht krachtens de wet als commissaris of aangestelde bedrijfsrevisor (hierna genoemd : “commissaris”), belast met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening, en opgesteld overeenkomstig de ISA's en de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's.

De inleiding van dit boek herneemt voornamelijk de laatste ontwikkelingen van het Belgisch, Europees en internationaal wettelijk en normatief kader.

XX

Hoofdstuk 1 – Het commissarisverslag : structuur

Het eerste hoofdstuk van dit boek bespreekt de structuur van het commissarisverslag, rekening houdend met de vereisten van zowel de ISA's als de Belgische wettelijke en normatieve context.

Aldus, zal het commissarisverslag bestaan uit een inleiding en de twee volgende afzonderlijke delen:

- het gedeelte waarin het oordeel over het getrouw beeld van de (geconsolideerde) jaarrekening (deel 1) tot uitdrukking wordt gebracht, voorafgegaan door de titel “Verslag over de jaarrekening” (of “Verslag over de geconsolideerde jaarrekening”) ; en
- de op grond van, onder meer, het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste bijkomende vermeldingen (deel 2), voorafgegaan door de titel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.

Dit eerste hoofdstuk verduidelijkt uitvoerig de vereisten met betrekking tot deze twee delen van het commissarisverslag, waarbij tevens de omstandigheden die eigen zijn aan organisaties van openbaar belang (OOB's) worden uiteengezet.

Er wordt uitleg gegeven en er worden standaardbewoordingen vermeld met betrekking tot de inleidende paragraaf, de verschillende secties betreffende het oordeel en de basis voor het oordeel naargelang het gaat om een aangepast of niet aangepast oordeel, de onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit, de kernpunten van de controle, de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening, de verantwoordelijkheid van de commissaris, de paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en met betrekking tot overige aangelegenheden, alsook de ter vergelijking opgenomen informatie (overeenkomstige cijfers) opgenomen in de jaarrekening die het voorwerp uitmaakt van de controle (ISA 710).

Dit hoofdstuk omvat tevens op bondige wijze de andere aspecten die belangrijk zijn voor het commissarisverslag, zoals de interactie tussen het verslag over de jaarrekening en het deel betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, het overwegen of communiceren van een tekortkoming in de interne controle door de commissaris, de datum en de uitgifte van het commissarisverslag, de ondertekening

van het commissarisverslag, bepaalde aspecten met betrekking tot de vaste vertegenwoordiger van het kantoor, bepaalde aspecten met betrekking tot de vaststelling van een afwijking van materieel belang en de gevolgen daarvan voor de eventuele correctie van de jaarrekening (vóór of na de ondertekening van het commissarisverslag of vóór of na de algemene vergadering), de neerlegging van het commissarisverslag (volledig of samengevat), alsook het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening.

Hoofdstuk 2 – Voorbeelden van verslagen over de jaarrekening (Eerste deel van het commissarisverslag)

In dit tweede hoofdstuk worden concrete voorbeelden van commissarisverslagen verstrekt volgens diverse thema's rekening houdend met de omstandigheden die worden opgegeven bij het begin van elk voorbeeld. De voorbeelden hebben betrekking op de controle van de (enkelvoudige) jaarrekening. De commissaris dient uiteraard zijn professionele oordeelsvorming toe te passen teneinde te bepalen in welke mate het voorgestelde voorbeeld overeenstemt met de werkelijkheid waarmee de commissaris wordt geconfronteerd.

Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening vrij is van een afwijking van materieel belang, dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en hem daarmee in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel over het getrouw beeld kan baseren (ISA 200, par. 17).

De voorbeelden die in sectie 2.1. zijn ontwikkeld lichten situaties toe waarin de commissaris besluit dat de jaarrekening een (niet gecorrigeerde) afwijking van materieel belang bevat. Het gaat bijvoorbeeld om een meningsverschil met het bestuursorgaan over een waardering van activa of van passiva, of over een waarderingsregel, dan wel over het weglaten van vereiste inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening. In het licht van artikel 3:19 WVV (art. 3:49 voor verenigingen en art. 3:53 voor stichtingen) over de correctie van de jaarrekening en de adviezen van de CBN hierover, is er echter reden om te betwijfelen of een entiteit een jaarrekening kan goedkeuren die een afwijking van materieel belang bevat die door de commissaris is meegedeeld (zie ook sectie 2.10., *infra*).

Sectie 2.2. bespreekt de situatie van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, hetgeen ook een "beperking in de uitvoering van de controle" (of "*scope limitation*") wordt genoemd. Indien het voor de commissaris niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het verrichten van alternatieve werkzaamheden, dient hij de implicaties hiervan te bepalen voor zijn oordeel en/of zijn mandaat.

Sectie 2.3. behandelt de gevolgen van een aangepast oordeel dat tot uitdrukking is gebracht in het verslag over de jaarrekening van het voorgaande boekjaar. Verschillende scenario's worden aangehaald teneinde de meest voorkomende gevallen te behandelen.

Sectie 2.4. licht de gevallen toe waarin de commissaris het noodzakelijk acht om een paragraaf ter benadrukking van een aangelegenheid die geen verband houdt met continuïteit op te nemen. Een vennootschap kan inderdaad worden geconfronteerd met diverse omstandigheden waarop de commissaris de aandacht wil vestigen. ISA 706 (Herzien) betreft de situaties waarin de commissaris de aandacht wenst te vestigen op een aangelegenheid die adequaat in de toelichting bij de jaarrekening werd opgenomen en die, volgens de commissaris, van fundamenteel belang is voor het begrip dat de gebruiker(s) heeft (hebben) van de jaarrekening.

Sectie 2.5. behandelt een initiële controleopdracht die, overeenkomstig de ISA's, overeenkomt met een controle die voor de eerste keer door de commissaris wordt uitgevoerd, met andere woorden in het geval dat tijdens het voorgaande boekjaar een andere commissaris was benoemd dan wel dat er geen commissaris was benoemd.

ISA 510 omschrijft de werkzaamheden die door de commissaris dienen te worden uitgevoerd met betrekking tot de beginsaldi in het kader van een initiële controleopdracht. Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is de doelstelling van de commissaris met betrekking tot de beginsaldi om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de jaarrekening van de verslagperiode onder controle. Bovendien kan het eerste jaar van de opdracht moeilijkheden veroorzaken aangezien de door de commissaris uit te voeren controlewerkzaamheden over het algemeen slechts kunnen aanvangen na de datum van de algemene vergadering gedurende dewelke hij als commissaris is benoemd.

Wanneer een bedrijfsrevisor tot commissaris wordt benoemd in een vennootschap die voorheen door een confrater werd gecontroleerd, kan hij beoordelen of het opportuun is om de controle-informatie te gebruiken naargelang van de werkzaamheden uitgevoerd door laatstgenoemde. De (nieuwe) commissaris beperkt zijn persoonlijke aansprakelijkheid niet wanneer hij steunt op de door zijn confrater verkregen controle-informatie maar zal zich vragen stellen over de door de confrater daadwerkelijk uitgevoerde controlewerkzaamheden en over de aldus verkregen controle-informatie.

De aspecten met betrekking tot de continuïteit worden behandeld in sectie 2.6. De continuïteitsveronderstelling is een fundamenteel boekhoudkundig principe dat bij het opstellen van de jaarrekening altijd moet worden overwogen in de context van het getrouw beeld van de jaarrekening. ISA 570 (Herzien) omvat de vereiste werkzaamheden gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie op grond waarvan de commissaris, via het toepassen van professionele oordeelsvorming, een conclusie trekt of er al dan niet sprake is van een “onzekerheid van materieel belang” die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden welke, afzonderlijk of collectief, significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien de commissaris de conclusie heeft getrokken dat er een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot continuïteit bestaat, en indien er een adequate toelichting in de jaarrekening over deze onzekerheid is opgenomen, is de commissaris ertoe gehouden, op grond van ISA 570 (Herzien), een sectie met als titel “Onzekerheid van materieel belang omtrent

de continuïteit” in het eerste deel van het commissarisverslag op te nemen. Andere scenario’s kunnen zich voordoen en naargelang van de omstandigheden, bepaalt ISA 570 (Herzien) verschillende soorten van tot uitdrukking te brengen (al dan niet aangepaste) oordelen. Deze sectie houdt rekening met het nazicht van bepaalde bepalingen van het WVV met betrekking tot de continuïteit.

Sectie 2.7. behandelt de kernpunten van de controle alsook de relatie tussen een aangelegenheid die aanleiding geeft tot een aanpassing van het oordeel of tot een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit en de kernpunten van de controle.

Sectie 2.8. behandelt de aspecten verbonden aan een paragraaf inzake overige aangelegenheden en sectie 2.9. behandelt de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode. In deze context en teneinde een inzicht te verkrijgen in de omstandigheden en zijn verslag op passende wijze op te stellen, zal de commissaris de door ISA 560 en de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s vereiste werkzaamheden aandachtig uitvoeren.

Sectie 2.10. gaat in op een materie die het voorwerp heeft uitgemaakt van recente ontwikkelingen, met name in het geval van de vaststelling van een afwijking van materieel belang na de goedkeuring van de jaarrekening. Zowel de door de wetgever ingevoerde wetsbepalingen als de bepalingen van het advies van de Commissie voor boekhoudkundige normen hebben een belangrijke impact op de door de commissaris te volgen benadering.

Tot slot zou het een vergissing om te beweren of van mening te zijn dat alle voorbeelden uitgewerkt voor de handelsvennootschappen steeds *mutatis mutandis* van toepassing zijn op de verenigingen en stichtingen. In sectie 2.11. worden dan ook diverse voor de non-profitsector specifieke aandachtspunten besproken.

Hoofdstuk 3 – Voorbeelden van het tweede deel van het commissarisverslag (“Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”)

In dit hoofdstuk worden concrete voorbeelden van het tweede deel van het commissarisverslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen volgens diverse thema’s ontwikkeld.

In het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” moet de commissaris rekening houden met de gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening (eerste deel). Het tweede deel van het commissarisverslag zal, in het merendeel van de gevallen, dienovereenkomstig moeten worden aangepast. Deze gevallen worden toegelicht in sectie 3.1.

In secties 3.2. tot en met 3.7. worden voorbeelden toegelicht omtrent de impact van diverse omstandigheden op bepaalde vermeldingen in het tweede deel van het commissarisverslag, met name deze met betrekking tot het jaarverslag (volledigheid van de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste elementen,

overeenstemming met de jaarrekening en al dan niet bestaan van afwijkingen van materieel belang in het jaarverslag), tot het nazicht van de sociale balans, tot het voeren van de boekhouding, tot de resultaatverwerking en de naleving van de statuten en het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, alsook, in voorkomend geval, wanneer de commissaris een bijkomende verklaring moet geven over de strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard of wanneer een wettelijk verplicht verslag ontbreekt. Tevens worden bepaalde aspecten inzake informatie opgenomen in het jaarrapport of inzake niet financiële informatie besproken.

Zoals voor het eerste deel van het commissarisverslag, worden ook bepaalde specifieke aspecten met betrekking tot de non-profit sector behandeld ten behoeve van het tweede deel van het commissarisverslag (sectie 3.8.).

Tot slot worden de gevolgen van de vaststelling van een afwijking van materieel belang na de goedkeuring van de jaarrekening behandeld in sectie 3.9.

Hoofdstuk 4 – Verslag in het kader van een ondernemingsraad

In dit hoofdstuk wordt de wettelijke context met betrekking tot de tussenkomst van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad in herinnering gebracht en wordt een voorbeeldverslag verstrekt dat aan de ondernemingsraad van een bijkantoor kan worden gericht.

Hoofdstuk 5 – Verslag in het kader van een ontbinding en vereffening

In dit hoofdstuk wordt nagegaan wat de gevolgen zijn van een beslissing tot ontbinding op het commissarisverslag, onder meer wat de toepasselijke waarderingsregels zijn, en dit zowel voor als na de notariële akte.

Hoofdstuk 6 – Verslag van niet-bevinding wegens het ontbreken van de door het bestuursorgaan vastgestelde jaarrekening

Het boek bevat tevens een voorbeeld van verslag van niet-bevinding bestemd voor de algemene vergadering en uit te brengen door de commissaris indien hij de stukken die het bestuursorgaan hem binnen de wettelijke termijn, bedoeld in lid 1 van artikel 3:74 WVV (art. 143 W. Venn.), dient te overhandigen, niet verkrijgt en hij niet in staat is om de termijnen na te leven die in dit wetboek zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling van zijn commissarisverslag (zie ook de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's).

Hoofdstuk 7 – Voorbeelden van commissarisverslag (Oordeel zonder voorbehoud) in verschillende talen

In dit hoofdstuk worden de modelverslagen in het Nederlands en het Frans, die aan de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's werden gehecht, ter beschikking gesteld.

Bijlagen

- De bijlagen verstrekken diverse inlichtingen die nuttig zijn voor de lezer, met name
- een samenvatting van de voorbeelden geklasseerd naargelang van de omstandigheden (bijlage 1) ;
 - een herhaling van bepaalde ISA-terminologie in de Belgische context (bijlage 2) ;
 - een beslissingsboom met betrekking tot de gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorgaande boekjaar op het boekjaar onder controle (bijlage 3) ;
 - een beslissingsboom met betrekking de openingsbalans (bijlage 4) ;
 - twee beslissingsbomen met betrekking tot de verschillende soorten van oordeel tot uitdrukking te brengen in het kader van de continuïteitsproblematiek (bijlagen 5) ;
 - een beslissingsboom met betrekking tot de “andere informatie” (bijlage 6) ;
 - een herhaling van de wetteksten met betrekking tot het commissarisverslag (bijlage 7) ;
 - een selectie uit de IBR-ICCI rechtsleer inzake het commissarisverslag (bijlage 8) ;
 - de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's, waaraan de commissarisverslagen zijn gehecht (deze norm wordt momenteel herzien) (bijlage 9) ;
 - een illustratie van de tijdslijn waarin een afwijking van materieel kan worden ontdekt en van de impact daarvan op de eventuele correctie van de jaarrekening (uitgewerkte scenario's toegepast op vennootschappen, VZW's en IVZW's (stichtingen uitgesloten)), alsook een samenvattende beslissingsboom met betrekking tot de ontdekking van in de loop van boekjaar N van een afwijking van materieel belang die een impact heeft op boekjaar N-1 (bijlage 10) ;
 - typeverslagen van de commissaris met de standaardformuleringen in het geval dat de commissaris een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt (bijlage 11) ;
 - een overzicht van de chronologische evolutie van het Belgisch normatief kader (bijlage 12) ; en
 - een (limitatief) overzicht van de verschillende wetgevende en normatieve bepalingen die van toepassing zijn op sectie 1.5.5. en eventuele opmerkingen (bijlage 13).

Overeenkomstig de norm van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) d.d. 10 november 2009 (het bericht inzake de goedkeuring door de minister bevoegd voor Economie werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010), zijn de ISA's in België van toepassing op de controle (audit) van de (geconsolideerde) jaarrekening. De norm van 10 november 2009 werd gewijzigd door de norm van 21 juni 2018 die ISA 701 en de herziene ISA's, door het IBR vertaald naar het Nederlands en naar het Frans, zoals aangenomen

door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), van toepassing heeft gemaakt op de controle van financiële overzichten (audit) die wordt toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor krachtens artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen (het huidige artikel 3:55 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV)). Naar analogie zijn de ISA's van toepassing op de controle van financiële overzichten (audit) die door of krachtens een in België van toepassing zijnde wet of regelgeving aan de commissaris of uitsluitend aan een bedrijfsrevisor, wordt toevertrouwd of op de controle die gepaard gaat met de bekendmaking, voor entiteiten die niet specifiek door het Wetboek van vennootschappen (het huidige WVV) worden beoogd, van het verslag bedoeld in de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen (de huidige artikelen 3:75 en 3:80 WVV), behoudens indien er voor de uitvoering van deze opdracht een bijzondere norm of aanbeveling van toepassing is. De norm (herzien in 2018) is in werking getreden voor de controle van de financiële overzichten (audit) beoogd door paragrafen 1 en 2 van deze norm alsook voor de beoordelingsopdrachten van de historische financiële informatie met betrekking tot boekjaren die zijn afgesloten vanaf de tiende dag na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad (12 maart 2019). Ter informatie, eind 2022 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan deze norm (herzien in 2018) voor. Deze procedure was op het moment van publicatie van dit punt nog niet beëindigd. U kan de procedure hier verder volgen : Norm inzake de toepassing van de ISA's in België (ibr-ire.be).

De bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris (bericht houdende de goedkeuring door de minister die bevoegd is voor Economie werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 28 augustus 2013) is aangenomen door de Raad *d.d.* 29 maart 2013 en was vanaf dezelfde data van toepassing als de norm *d.d.* 10 november 2009. Deze laatste norm werd gewijzigd door de Raad *d.d.* 26 augustus en 21 december 2016 (het bericht inzake de goedkeuring door de minister bevoegd voor Economie werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 17 maart 2017). Op 21 juni 2018 nam de Raad van het IBR de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA's aan. Op 12 maart 2019 werd het bericht inzake de goedkeuring in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd. Deze norm vervangt de norm die goedgekeurd werd op 29 maart 2013, gewijzigd op 21 december 2016. Deze bijkomende norm werd aangepast aan de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen door de bijkomende norm (herziene versie 2020). De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft deze bijkomende norm, waarvan de titel licht werd gewijzigd, goedgekeurd op 11 december 2020 en de minister van Economie op 25 februari 2021. Ter informatie, eind 2021 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan deze bijkomende norm (herziene versie 2020) voor. Deze procedure was op het moment van publicatie van dit punt nog niet beëindigd. U kan de procedure hier verder volgen : Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (commissarisverslag) (ibr-ire.be).

TABLE DES MATIÈRES

AVERTISSEMENT IMPORTANT	V
AVANT-PROPOS	VII
LEXIQUE	IX
Executive summary (FR)	XI
Executive summary (NL)	XIX
INTRODUCTION	
I. EVOLUTIONS MAJEURES DU CADRE NORMATIF ET DU RAPPORT DU COMMISSAIRE	1
II. PRINCIPALES NOUVEAUTÉS ADOPTÉES PAR L'IAASB AU COURS DE CES DERNIÈRES ANNÉES	3
III. TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE	5
IV. RÈGLEMENT EUROPÉEN RELATIF À LA RÉFORME DE L'AUDIT (APPLICABLE AU CONTRÔLE LÉGAL DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC) EN CE QUI CONCERNE LE RAPPORT DE L'AUDITEUR	5
V. DIRECTIVE EUROPÉENNE RELATIVE À LA RÉFORME DE L'AUDIT (APPLICABLE AU CONTRÔLE LÉGAL DE TOUTES LES ENTITÉS) EN CE QUI CONCERNE LE RAPPORT DE L'AUDITEUR	6
VI. NORME RELATIVE À L'APPLICATION DES NORMES ISA EN BELGIQUE	7
VII. NORME COMPLÉMENTAIRE AUX NORMES ISA APPLICABLES EN BELGIQUE	7
VIII. LE CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS ET L'ARRÊTÉ D'EXÉCUTION	8
IX. TRADUCTIONS DES NORMES ISA	9
CHAPITRE 1^{ER}	
LE RAPPORT DU COMMISSAIRE : STRUCTURE	11
1.1. INTRODUCTION	12
1.2. RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS	13
1.2.1. Généralités	13
1.2.2. Sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion »	14
A. Opinion non modifiée	14
B. Opinion modifiée	16

1.2.3.	Paragraphe d'observation	19
1.2.4.	Section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »	20
1.2.5.	Points clés de l'audit	21
1.2.6.	Relation entre le paragraphe d'observation, le paragraphe relatif à d'autres points, la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » et les points clés de l'audit	28
1.2.7.	Paragraphe relatif à d'autres points	29
1.2.8.	Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels	30
1.2.9.	Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels	34
1.2.10.	Données comparatives	37
	A. Principes généraux	37
	B. Chiffres correspondants ayant fait l'objet d'une opinion modifiée	38
1.3.	LES AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES	38
1.3.1.	Structure de la partie relative aux autres obligations légales et réglementaires	38
	A. Lorsque le rapport du commissaire porte sur des comptes annuels:	39
	B. Lorsque le rapport du commissaire porte sur des comptes consolidés:	39
1.3.2.	Points requis par le CSA et la norme ISA 720 (Révisée)	39
	B. Section « Responsabilités du commissaire »	40
	C. Section « Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel] »	41
	D. Section « Mention relative au bilan social »	50
	E. Le cas échéant : Section « Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1 ^{er} , 5 ^o en 7 ^o CSA (art. 100, §1 ^{er} , 5 ^o et 6 ^o /1 C. Soc.) »	52
	F. Section « Mentions relatives à l'indépendance »	53
	G. Section « Autres mentions »	54
1.3.3.	Paragraphe relatif à d'autres points	59
1.3.4.	Impact du schéma des comptes annuels utilisé sur la seconde partie du rapport du commissaire	59
1.4.	INTERACTION ENTRE LE RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS (CONSOLIDÉS) ET LA PARTIE SUR LES AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES	60
1.5.	AUTRES ASPECTS	61
1.5.1.	Le contrôle interne et le commissaire (bref rappel)	61
1.5.2.	Date et émission du rapport du commissaire	62
1.5.3.	Signature du rapport du commissaire et lieu d'établissement	63

1.5.4.	Remplacement ou absence du représentant permanent du cabinet de révision	64
	A. Suppléant	64
	B. Signature du rapport d'un confrère en son absence	65
1.5.5.	Aspects relatifs à l'identification d'une anomalie significative et son impact sur la rectification éventuelle des comptes annuels (avant ou après la signature du rapport du commissaire ou avant ou après l'assemblée générale)	66
	A. Préambule	66
	B. Avis de la CNC et article 3:19 CSA	67
	C. Scénarios envisagés	69
1.5.6.	Application de l'article 3:11 de l'AR/CSA du 29 avril 2019	81
1.5.7.	Publication du rapport du commissaire (en totalité ou en résumé)	82
1.5.8.	Vérification du dépôt des comptes annuels (consolidés) et des documents déposés en même temps que les comptes annuels (consolidés)	84
	A. Spécificités relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (consolidés)	85
	B. Spécificités relatives à la vérification du dépôt des autres documents déposés en même temps que les comptes annuels (consolidés)	86

XXIX

TABLE DES MATIÈRES

CHAPITRE 2

EXEMPLES DE RAPPORTS SUR LES COMPTES ANNUELS	87
2.1. OBTENTION D'ÉLÉMENTS PROBANTS ET APPROPRIÉS SUR LE FAIT QUE LES COMPTES ANNUELS COMPORTENT UNE ANOMALIE SIGNIFICATIVE	88
2.1.1. Principes généraux	88
2.1.2. Anomalie significative relative à une valorisation d'actif (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve	90
2.1.3. Anomalie significative relative à une valorisation de passif (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve	93
2.1.4. Anomalie significative relative à une valorisation d'actif (impact significatif et diffus) – Opinion négative	96
2.1.5. Anomalie significative relative à une règle d'évaluation (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve	99
2.1.6. Omission volontaire d'informations dans l'annexe des comptes annuels (impact significatif mais non diffus) – Opinion avec réserve	102
2.1.7. Omission volontaire d'informations (non communication d'une modification d'une règle d'évaluation) dans l'annexe des comptes annuels (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve	105

2.2.	IMPOSSIBILITÉ DE RECUEILLIR DES ÉLÉMENTS PROBANTS SUFFISANTS ET APPROPRIÉS	108
2.2.1.	Principes généraux	108
2.2.2.	Éléments probants insuffisants et inappropriés (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve	110
2.2.3.	Faiblesse du contrôle interne liée à une rubrique des comptes annuels (impact significatif mais non diffus) – Opinion avec réserve	113
2.2.4.	Faiblesse du contrôle interne liée à une rubrique des comptes annuels (impact significatif et diffus) – Abstention d’opinion	116
2.2.5.	Faiblesse du contrôle interne liée à un cycle (impact significatif et diffus) – Abstention d’opinion	119
2.2.6.	Absence de déclarations écrites – Abstention d’opinion	122
2.3.	TRAITEMENT LORS DE L’EXERCICE AUDITE DES CONSÉQUENCES D’UNE OPINION MODIFIÉE EXPRIMÉE DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS DE L’EXERCICE PRÉCÉDENT	126
2.3.1.	Principes généraux et description des scénarios	126
	A. Incidence sur les comptes annuels (de l’exercice audité) d’une opinion modifiée exprimée lors de l’exercice précédent	127
	B. Impact sur la seconde partie du rapport du commissaire	128
2.3.2.	Anomalie de l’exercice précédent non comptabilisé et significative – Opinion avec réserve (scénario 1 : <i>cf.</i> 2.3.1.)	130
2.3.3.	Anomalie de l’exercice précédent non comptabilisé et non significative – Opinion avec réserve (scénario 2 : <i>cf.</i> 2.3.1.)	132
2.3.4.	Anomalie de l’exercice précédent comptabilisée et suffisamment décrite – Opinion avec réserves (scénario 3 : <i>cf.</i> 2.3.1.)	134
2.3.5.	Anomalie de l’exercice précédent comptabilisée et insuffisamment décrite – Opinion avec réserves (scénario 5 : <i>cf.</i> 2.3.1.)	136
2.3.6.	Conséquences d’une opinion modifiée exprimée lors de l’exercice précédent sur les chiffres correspondants lors d’une deuxième année du mandat de commissaire (absence de commissaire avant le début du mandat) – Opinion avec réserve	138
2.4.	PARAGRAPHE D’OBSERVATION – POINT NON LIÉ À LA CONTINUITÉ D’EXPLOITATION	140
2.4.1.	Principes généraux	140
2.4.2.	Point relatif à un élément du bilan (actif) – Opinion sans réserve – Paragraphe d’observation	141
2.4.3.	Point relatif à un élément du bilan (passif) – Opinion sans réserve – Paragraphe d’observation	144
2.4.4.	Paragraphe d’observation relatif à une modification des règles d’évaluation – Opinion sans réserve – Paragraphe d’observation	147
2.4.5.	Opinion avec réserve et paragraphe d’observation	149

2.5.	PREMIÈRE MISSION D'AUDIT (MISSION D'AUDIT INITIALE)	152
2.5.1.	Principes généraux	152
2.5.2.	Absence de commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture – Opinion sans réserve	154
2.5.3.	Absence de commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur une partie des soldes d'ouverture – Opinion avec réserve	156
2.5.4.	Absence de commissaire lors de l'exercice précédent – Impossibilité de recueillir d'éléments probants suffisants et appropriés (impact significatif et diffus) sur les soldes d'ouverture – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur le bilan de clôture – Opinion scindée	159
2.5.5.	Absence de commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur une partie des soldes d'ouverture – Abstention d'opinion	162
2.5.6.	Présence d'un autre commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture – Opinion non modifiée exprimée lors de l'exercice précédent – Opinion sans réserve – Paragraphe relatif à un autre point	166
2.5.7.	Présence d'un autre commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur une partie des soldes d'ouverture – Décou- verte d'une anomalie significative ayant trait à l'exercice précédent – Opinion avec réserve – Paragraphe relatif à un autre point	168
2.6.	ASPECTS RELATIFS À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION	171
2.6.1.	Principes généraux	171
2.6.2.	L'évaluation de l'organe d'administration est basée sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à cette évaluation – Pas d'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – Opinion sans réserve	177
2.6.3.	L'évaluation de l'organe d'administration est basée sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à cette évaluation – Pas d'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – Opinion sans réserve – Paragraphe d'observation (ISA 706 (Révisée))	178
2.6.4.	L'absence d'évaluation relative au principe comptable de continuité d'exploitation faite par l'organe d'administra- tion – Impossibilité pour le commissaire de conclure s'il existe une incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – Limitation de l'étendue des travaux – Anomalie significative identifiée – Abstention d'opinion	181

2.6.5.	L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur l'application du principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à cette évaluation – Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – L'information fournie sur cette incertitude est adéquate – Opinion sans réserve avec insertion d'une section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »	184
2.6.6.	L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation – Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – L'information fournie sur cette incertitude est incomplète – Opinion avec réserve	187
2.6.7.	L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation – Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – L'information fournie sur cette incertitude est inexistante – Opinion négative	190
2.6.8.	L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire ne souscrit pas à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation – Incertitude significative – Opinion négative	194
2.7.	POINTS CLÉS DE L'AUDIT	196
2.7.1.	Principes généraux	196
2.7.2.	Exemples d'une section « Points clés de l'audit »	196
2.7.3.	Relation entre d'une part, un point donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée ou la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » et d'autre part, les points clés de l'audit	197
2.7.4.	Expériences de l'application des "Points clés de l'audit" (EIP)	198
2.8.	PARAGRAPHE RELATIF À UN AUTRE POINT	199
2.9.	EVÉNÈMENTS POSTERIEURS À LA DATE DE CLÔTURE	201
2.10.	APPLICATION DE L'ARTICLE 3:19 CSA RELATIF A LA RECTIFICATION DES COMPTES ANNUELS APRÈS APPROBATION PAR L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE STATUTAIRE	204
2.10.1.	Principes généraux	204
2.10.2.	Rectification apportée aux comptes annuels approuvés de l'exercice N-1 telle que requise par l'article 3:19 CSA	204
2.10.3.	Rectification apportée aux comptes annuels approuvés d'un exercice antérieur à N-1 telle que requise par l'article 3:19 CSA	207
2.10.4.	Absence de rectification apportée aux comptes annuels approuvés telle que requis par l'article 3:19 CSA	210
2.11.	SECTEUR NON MARCHAND : DIVERSES SITUATIONS SPECIFIQUES	213

CHAPITRE 3**EXEMPLES DE SECONDE PARTIE DU RAPPORT DU
COMMISSAIRE (« AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET
REGLEMENTAIRES »)**

219

3.1.	CONSÉQUENCES DE L'EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE SUR LA SECONDE PARTIE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE	221
3.1.1.	Principes généraux	221
3.1.2.	Conséquence d'une anomalie significative (opinion avec réserve)	222
3.1.3.	Conséquence d'une anomalie significative (opinion négative)	225
3.1.4.	Conséquences de l'impossibilité de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés (opinion avec réserve)	227
3.1.5.	Conséquence de l'impossibilité de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés (abstention d'opinion)	229
3.2.	DIFFICULTÉS RENCONTRÉES LORS DE L'EXAMEN DU RAPPORT DE GESTION	231
3.2.1.	Principes généraux	231
3.2.2.	Rapport de gestion – Informations non-concordantes avec les comptes annuels	232
3.2.3.	Rapport de gestion – Informations incomplètes	234
3.2.4.	Rapport de gestion – Anomalie significative par rapport à la connaissance acquise par le commissaire durant l'audit	237
3.2.5.	Rapport annuel – Autres informations fournies par l'organe d'administration	239
3.2.6.	Cas particulier : rapport de gestion / rapport annuel établi sur une base volontaire	241
3.3.	DIFFICULTE RENCONTREE LORS DE L'EXAMEN DU BILAN SOCIAL	243
3.4.	TENUE DE LA COMPTABILITE	246
3.5.	RÉPARTITION DES RÉSULTATS	249
3.6.	NON-RESPECT DES DISPOSITIONS DES STATUTS OU DU CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS	253
3.6.1.	Principes généraux	253
3.6.2.	Registre UBO : respect par la société de la tenue du registre et mesures éventuelles du commissaire	254
3.6.3.	Non-respect en matière de mise à disposition des documents au commissaire et aux actionnaires ainsi que des délais de convocation de l'assemblée générale	255
3.6.4.	Absence d'une information (émoluments du commissaire) requise dans l'annexe	258
3.6.5.	Absence d'un rapport obligatoire	260
3.7.	DÉCLARATION COMPLÉMENTAIRE SUR LES INTÉRÊTS OPPOSÉS DE NATURE PATRIMONIALE	261
3.7.1.	Principes généraux	261
3.7.2.	Respect par l'organe d'administration de la procédure prescrite par le Code des sociétés et des associations	265

XXXIII

TABLE DES MATIÈRES

3.7.3.	Respect par l'organe d'administration de la procédure prescrite par le Code des sociétés et des associations mais pour laquelle l'évaluation donne lieu à des commentaires de la part du commissaire	267
3.7.4.	Non-respect total par l'organe d'administration de la procédure prescrite par le Code des sociétés et des associations	270
3.8.	SECTEUR NON MARCHAND	272
3.9.	RECTIFICATION DES COMPTES ANNUELS APRÈS APPROBATION PAR L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE STATUTAIRE	277

CHAPITRE 4

RAPPORT AU CONSEIL D'ENTREPRISE SUR LES COMPTES ANNUELS ETABLIS PAR UNE SUCCURSALE	279
---	-----

CHAPITRE 5

RAPPORT DANS LE CADRE D'UNE DISSOLUTION ET LIQUIDATION	287
---	-----

5.1.	PRINCIPES GÉNÉRAUX	288
5.2.	PROPOSITION DE DISSOLUTION PAR L'ORGANE D'ADMINISTRATION – RAPPORT DU COMMISSAIRE ÉTABLI AVANT L'ACTE NOTARIÉ	290
5.3.	RAPPORT DU COMMISSAIRE SUR LES COMPTES ANNUELS D'UNE SOCIÉTÉ EN LIQUIDATION ÉTABLIS PAR LE LIQUIDATEUR	293

CHAPITRE 6

RAPPORT DE CARENCE	299
---------------------------	-----

CHAPITRE 7

MODELES DE RAPPORTS DE COMMISSAIRE (OPINION NON MODIFIEE) DANS DIFFERENTES LANGUES	307
---	-----

7.1.	COMPTES ANNUELS – ENTITÉ AUTRE QUE : UNE EIP, UNE ENTITÉ COTÉE, UNE ASBL, UNE AISBL OU UNE FONDATION	308
7.2.	COMPTES ANNUELS – EIP	315
7.3.	COMPTES ANNUELS – ENTITÉ COTÉE AUTRE QU'UNE EIP	324
7.4.	COMPTES ANNUELS – ASBL, AISBL OU FONDATION	331
7.6.	COMPTES CONSOLIDES (IFRS) – ENTITÉ AUTRE QU'UNE EIP	345
7.7.	COMPTES CONSOLIDES (BE GAAP) – EIP	351
7.8.	COMPTES CONSOLIDES (BE GAAP) – ENTITÉ AUTRE QU'UNE EIP	359

7.9. MODELE DE RAPPORT DE CARENCE	365
7.10. JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS DAN : EEN OOB, EEN GENOTEERDE ENTITEIT, EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING	366
7.11. JAARREKENING – OOB	373
7.12. JAARREKENING – GENOTEERDE ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB	382
7.13. JAARREKENING – EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING	389
7.14. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (IFRS) – OOB	395
7.15. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (IFRS) – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB	404
7.16. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (BE GAAP) – OOB	410
7.17. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (BE GAAP) – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB	418
7.18. VERSLAG VAN NIET-BEVINDING	424

ANNEXES

ANNEXE 1

EXEMPLES DE RAPPORTS SUR LES COMPTES ANNUELS CLASSÉS SUIVANT LES CIRCONSTANCES	427
---	-----

ANNEXE 2

LEXIQUE ET APPLICATION DE LA TERMINOLOGIE DES NORMES ISA DANS LE CONTEXTE BELGE	435
--	-----

ANNEXE 3

ASPECTS RELATIFS AUX CONSÉQUENCES SUR L'EXERCICE AUDITÉ D'UNE OPINION MODIFIÉE L'EXERCICE PRÉCÉDENT	439
--	-----

ANNEXE 4

ASPECTS RELATIFS AUX SOLDES D'OUVERTURE	443
--	-----

ANNEXE 5A

ARBRE DE DÉCISION CONCERNANT L'OPINION À EXPRIMER DANS LE CADRE D'UNE INCERTITUDE SIGNIFICATIVE RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION (ISA 570 (RÉVISÉE), PAR. 18)	447
---	-----

ANNEXE 5B

PRISE EN COMPTE, SUR LA BASE DU JUGEMENT PROFESSIONNEL, D'ÉLÉMENTS PROBANTS CONCERNANT LES FACTEURS QUI GÉNÈRENT LE RISQUE PAR RAPPORT AUX FACTEURS POUVANT RÉDUIRE L'INCERTITUDE (ISA 570 (RÉVISÉE) PAR. 16)	451
--	-----

ANNEXE 6

CRITÈRES POUR DÉTERMINER LES « AUTRES INFORMATIONS » CONFORMÉMENT À LA NORME ISA 720 (RÉVISÉE)	453
---	-----

ANNEXE 7

PRINCIPAUX TEXTES LÉGISLATIFS RELATIFS À DES POINTS AYANT UN IMPACT SUR LE RAPPORT DU COMMISSAIRE	461
--	-----

ANNEXE 8

SÉLECTION DE RÉFÉRENCES AU RAPPORT DU COMMISSAIRE DANS LE VADEMECUM, LES AVIS, CIRCULAIRES ET COMMUNICATIONS ÉMIS PAR L'INSTITUT DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES, AINSI QUE DE CERTAINS AVIS DE L'ICCI RELATIFS AU RAPPORT DU COMMISSAIRE	465
--	-----

ANNEXE 9

NORME COMPLÉMENTAIRE (VERSION RÉVISÉE 2020) AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT (ISA) APPLICABLES EN BELGIQUE	473
---	-----

ANNEXE 10A

ASPECTS RELATIFS À L'IDENTIFICATION D'UNE ANOMALIE SIGNIFICATIVE ET SON IMPACT SUR LA RECTIFICATION ÉVENTUELLE DES COMPTES ANNUELS	559
---	-----

ANNEXE 10B

IDENTIFICATION AU COURS DE L'EXERCICE N D'UNE ANOMALIE SIGNIFICATIVE IMPACTANT L'EXERCICE N-1	561
--	-----

ANNEXE 11

EXEMPLES DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – ENTITÉ AUTRE QUE : UNE EIP, UNE ENTITÉ COTÉE, UNE ASBL, UNE AISBL OU UNE FONDATION – OPINION MODIFIÉE	565
--	-----

OPINION AVEC RÉSERVE	566
OPINION AVEC RÉSERVE	573
OPINION NÉGATIVE	580
ABSTENTION D'OPINION	587

ANNEXE 12

ÉVOLUTION CHRONOLOGIQUE DU CADRE NORMATIF BELGE RELATIF AUX NORMES ISA & ISRE	593
--	-----

ANNEXE 13

DIVERSES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES ET NORMATIVES (NON EXHAUSTIVES) APPLICABLES DANS LA SECTION 1.5.5. ET COMMENTAIRES ÉVENTUELS	597
A. DIVERSES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES (NON EXHAUSTIVES)	598
B. DIVERSES DISPOSITIONS NORMATIVES (NON EXHAUSTIVES)	599

INTRODUCTION

I. EVOLUTIONS MAJEURES DU CADRE NORMATIF ET DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

1. Depuis la crise financière de 2008 qui a mis en avant certaines limitations de la valeur informative des états financiers et du rapport du commissaire, le cadre normatif belge a profondément évolué avec entre autres l'application des normes ISA en 2012 (pour les audits d'entités d'intérêt public) et en 2014 (pour les audits de toutes les entités). Après ces deux échéances importantes, de nouveaux changements significatifs du cadre normatif sont survenus.

En octobre 2010, le livre vert « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise » de la Commission Européenne faisait le constat suivant:

« L'un des grands problèmes dans l'environnement d'audit est la perception négative liée aux rapports d'audit « avec réserve ». Cette perception a perpétué un paradigme du « tout ou rien », où la « réserve » est inenvisageable, tant par les clients que par les auditeurs. Contrairement aux agences de notation et aux analystes de marché, les auditeurs ne peuvent attribuer de catégorie à leurs clients. En effet, ils expriment un avis sur la fidélité des états financiers et non sur les performances relatives de l'entité, ni même sur la qualité relative des états financiers de l'entité cliente par rapport à d'autres. Il faut se poser la question de savoir si des éléments informatifs tels que risques potentiels, évolutions sectorielles, risque de matières premières et de taux de change, etc., fournis soit en même temps que le rapport d'audit, soit dans celui-ci, pourraient représenter une valeur ajoutée pour les parties prenantes [...] ».

2. Ce livre vert a conduit au règlement (UE) 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission (le « Règlement ») et à la directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 du Parlement européen et du Conseil concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (la « Directive »).

3. Les exigences du Règlement en matière de rapport du commissaire s'articulent autour de deux objectifs:

- le renforcement de la communication externe en matière d'indépendance ; et
- l'amélioration de la valeur informative du rapport du commissaire.

4. Les dispositions du Règlement et de la Directive relatives au rapport du commissaire ont été transposées en droit belge par la modification des articles 144 et 148 du Code des sociétés (actuellement les articles 3:75 et 3:80 CSA).

5. L'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) a publié en janvier 2015 une nouvelle norme, la norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, et a mis à jour d'autres normes ISA relatives au rapport du commissaire, en particulier les normes ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, et ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

2

INTRODUCTION

6. En 2018, la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique a également été entièrement révisée en fonction des changements susmentionnés. Avec l'introduction du CSA, le droit belge des sociétés a été réformé en profondeur. Afin de tenir compte de cette réforme, une nouvelle version révisée de la norme complémentaire a été développée et adoptée le 28 août 2020 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette nouvelle version révisée de la norme complémentaire, dont le titre a été raccourci, a été approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques le 11 décembre 2020, et le 25 février 2021 par le ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du ministre ayant l'Economie dans ses attributions (*Moniteur belge* du 10 mars 2021, p. 20298) par le ministre de l'Economie Pour information, fin 2021, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de cette norme complémentaire. Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici : Norme complémentaire aux ISA (rapport du commissaire) applicables en Belgique (ibr-ire.be).

7. Le but de cette introduction est de mettre en exergue et ce chronologiquement, l'ensemble des modifications survenues depuis 2015. Il s'agit essentiellement de l'adoption d'une nouvelle norme et les révisions de certaines normes ISA par l'IAASB (point II), ainsi que de leur traduction en français et en néerlandais (point IX) ; de la transposition de la directive comptable (point III) ayant entraîné la modification des articles 100, 144 et 148 du Code des sociétés (actuellement les articles 3:12, 3:75 et 3:80 CSA) ; du règlement européen relatif à la réforme de l'audit applicable au contrôle légal des EIP (point IV) ; de la transposition de la directive européenne relative à la réforme de l'audit applicable au contrôle légal de toutes les entités (point V) ; de la norme relative à l'application des normes ISA (nouvelle et révisées) en Belgique (point VI), et de la révision de la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique (point VII) ; et également l'entrée en vigueur du CSA (point VIII).

8. La norme ISA 701 et les normes ISA révisées (ci-après : « les normes ISA (la nouvelle et les révisées) »), telles qu'adoptées par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) sont applicables au niveau international aux périodes clôturées à partir du 15 décembre 2016 et en Belgique, à partir de la date d'entrée en vigueur de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA. Il s'agit des normes suivantes:

- ISA 260 (Révisée) – Communication avec les personnes constituant le gouvernement d’entreprise
- ISA 315 (Révisée) – Identification et évaluation des risques d’anomalies significatives par la connaissance de l’entité et de son environnement
- ISA 570 (Révisée) – Continuité d’exploitation
- ISA 610 (Révisée en 2013) – Utilisation des travaux des auditeurs internes
- ISA 700 (Révisée) – Fondement de l’opinion et rapport d’audit sur des états financiers
- ISA 701 – Communication des points clés de l’audit dans le rapport de l’auditeur indépendant
- ISA 705 (Révisée) – Modifications apportées à l’opinion formulée dans le rapport de l’auditeur indépendant
- ISA 706 (Révisée) – Paragraphes d’observation et paragraphes relatifs à d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant
- ISA 720 (Révisée) – Les obligations de l’auditeur au regard des autres informations.

Pour rappel, seules les normes ISA qui ont fait l’objet d’une norme approuvée par le CSPE et le ministre ayant l’Economie dans ses attributions sont d’application en Belgique. Dès lors, un décalage de temps éventuel est possible entre la date d’entrée en vigueur des normes ISA au niveau international et le moment de l’approbation des normes ISA en Belgique par le CSPE et le ministre ayant l’Economie dans ses attributions (*cf., infra*, n^{os} 10 (g), 46 et 110).

II. PRINCIPALES NOUVEAUTÉS ADOPTÉES PAR L’IAASB AU COURS DE CES DERNIÈRES ANNÉES

9. Afin de répondre aux attentes des utilisateurs présumés des états financiers et étant donné que le rapport de l’auditeur est un élément-clé en termes de communication envers les utilisateurs, l’IAASB a rehaussé la valeur communicationnelle du rapport de l’auditeur en offrant une transparence accrue quant à l’audit réalisé par l’auditeur. Cette démarche avait pour objectif d’augmenter la confiance dans le rapport de l’auditeur et était essentielle pour renforcer la valeur ajoutée de l’audit et ainsi la pertinence de la profession d’auditeur. Elle visait à répondre aux attentes quant à la valeur informationnelle du rapport du commissaire à la suite de la crise de 2008.

10. Cette démarche s’est concrétisée par l’adoption de la norme ISA 701 et la révision de diverses autres normes ISA touchant essentiellement les aspects suivants:

- a. **La structure du rapport sur l’audit des états financiers** (ISA 700 (Révisée)) est fondamentalement modifiée et son contenu renforcé et amélioré:
 - La première section du rapport reprend l’opinion d’audit.
 - La communication relative aux responsabilités de l’organe d’administration et de l’auditeur quant à la continuité d’exploitation de l’entité est améliorée.
 - Par ailleurs, de nouvelles diligences (ISA 570 (Révisée)) ont été introduites requérant de l’auditeur d’évaluer entre autres le caractère pertinent des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés

susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. De plus, dans certaines circonstances, une section spécifique « Incertitudes significatives relatives à la continuité d'exploitation de l'entité » devra être insérée.

- La confirmation explicite par l'auditeur du respect des règles d'indépendance et d'éthique conformément aux exigences déontologiques qui s'appliquent au contrôle des comptes annuels est requise.
- La communication des responsabilités de l'auditeur, incluant la description des travaux d'audit réalisés, clarifie le rôle de l'auditeur envers les utilisateurs présumés des comptes annuels.

- 4 b. Une nouvelle section intitulée « **Points clés de l'audit** » (norme ISA 701), obligatoire pour les entités cotées et optionnelle pour les autres, est introduite dans le rapport de l'auditeur. Dans le contexte des entités d'intérêt public, le règlement européen requiert quant à lui une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives (cf. *infra*, n° 12). Après analyse, le respect des diligences requises par la norme ISA 701 devrait permettre de répondre aux exigences du règlement européen. Cependant, des spécificités propres à la norme ISA 701 et absentes du règlement européen sont développées dans la section 1.2.5. ci-après relative aux « Points clés de l'audit ».

Différentes normes ISA ont dû être adaptées afin de tenir compte de cette nouvelle norme ISA 701. Il s'agit principalement de la norme ISA 260 (Révisée), visant la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dans laquelle les modalités d'application ont été complétées par de nombreux exemples visant à accroître la qualité et la transparence de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ensuite, la cohérence avec les normes ISA 210 traitant des termes de la mission et ISA 706 (Révisée) traitant des paragraphes d'observation et relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur a été assurée.

- c. Il y a lieu de noter que les **informations à fournir** (*disclosures*) par la société doivent être intégrées dans l'annexe des comptes annuels mais dorénavant, peuvent également être incorporées dans celle-ci **par référence** à un document disponible concomitamment aux comptes annuels, comme, par exemple, dans le rapport de gestion. Cette possibilité a été introduite lors de la révision de la définition des « états financiers » figurant dans la norme ISA 200, par. 13(f).
- d. Les **obligations de l'auditeur au regard des autres informations** (ISA 720 (Révisée)), financières ou non financières, incluses dans le rapport annuel⁽¹⁾ d'une entité ont été largement révisées. Lors de leur lecture, le commissaire doit (i) apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers, (ii) apprécier s'il existe une anomalie significative entre les autres informations et la connaissance de l'auditeur acquise lors de l'audit, (iii) répondre de façon appropriée lorsque l'auditeur constate qu'il semble exister de telles incohérences significatives, ou lorsqu'il constate que les autres informations

⁽¹⁾ A noter que le rapport annuel (*annual report* ou *jaarrapport*) pourra également comporter le rapport de gestion (*management's report* ou *jaarverslag*).

semblent comporter une anomalie significative et finalement (iv) à émettre un rapport conformément à la norme ISA.

- e. De nombreuses normes ISA ont été révisées afin de renforcer l'attention de l'auditeur sur la vérification tout au long du processus d'audit des informations fournies dans les annexes des états financiers.
- f. Il y a lieu de noter qu'en 2013, l'IAASB avait adopté des révisions mineures des normes ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, et ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, afin d'intégrer la notion d'assistance directe de la fonction d'audit interne à l'auditeur. L'assistance directe correspond à la mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue.
- g. Enfin, pour être complet, il est rappelé que seules les normes ISA qui ont fait l'objet d'une norme approuvée par le CSPE et le ministre ayant l'Economie dans ses attributions sont d'application en Belgique (*cf., supra*, n° 8, *in fine*). L'IAASB a révisé les normes suivantes qui seront approuvées prochainement en Belgique⁽²⁾ : ISA 250 (Révisée), ISA 315 (Révisée 2019), ISA 540 (Révisée), ISA 600 (Révisée), ISA 800 (Révisée), ISA 805 (Révisée) et ISA 810 (Révisée).

III. TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE

11. La directive européenne 2013/34/UE a fait l'objet d'une loi de transposition en Belgique modifiant les articles 100, 144 et 148 du Code des sociétés en vigueur à ce moment (actuellement les articles 3:12, 3:75 et 3:80 CSA). Ces modifications sont applicables aux exercices débutant à compter du 1^{er} janvier 2016, et leurs conséquences sont traitées dans la norme modifiée (en 2016) complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique (voir ci-dessous).

IV. RÈGLEMENT EUROPÉEN RELATIF À LA RÉFORME DE L'AUDIT (APPLICABLE AU CONTRÔLE LÉGAL DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC) EN CE QUI CONCERNE LE RAPPORT DE L'AUDITEUR

12. Le règlement européen N° 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (EIP) est applicable aux exercices comptables débutant à compter du 17 juin 2016.

⁽²⁾ Pour information, fin 2022, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA. Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici : Normes ISA (ibr-ire.be).

13. Ce règlement requiert, dans son article 10, les éléments suivants:

- (i) l'introduction d'une nouvelle section dans le rapport d'audit (description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives (y compris s'ils sont dus à une fraude) ;
- (ii) une description des réponses de l'auditeur face à ces risques, et, le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques ;
- (iii) une explication dans quelle mesure l'audit a été considéré comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude.

14. Ces éléments correspondent pour leur majorité à ceux requis par la norme ISA 701 et aux obligations en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers (ISA 240). Les relations entre la norme ISA 701 et le règlement européen sont développées dans la section 1.2.5. ci-après relative aux « Points clés de l'audit ».

15. Complémentairement à ces exigences, le rapport de l'auditeur doit contenir, conformément au Règlement européen, les éléments suivants:

- (i) une déclaration déterminant quels sont les organes qui ont participé à sa désignation ;
- (ii) une mention de la date de la désignation et la durée totale de mission sans interruption ;
- (iii) une confirmation que son opinion d'audit est conforme au rapport complémentaire destiné au comité d'audit ;
- (iv) une confirmation que l'auditeur est indépendant par rapport à l'entité contrôlée, et qu'il n'a pas fourni de services non audit interdits ; et
- (v) le cas échéant, une mention de tous les services, autres que ceux de contrôle légal des comptes, fournis par le commissaire ou le cabinet de révision à l'entité contrôlée et à la ou les sociétés sur lesquelles elle exerce un contrôle, et non communiqués dans le rapport de gestion ou les comptes annuels.

V. DIRECTIVE EUROPÉENNE RELATIVE À LA RÉFORME DE L'AUDIT (APPLICABLE AU CONTRÔLE LÉGAL DE TOUTES LES ENTITÉS) EN CE QUI CONCERNE LE RAPPORT DE L'AUDITEUR

16. La directive européenne 2014/56/UE relative à la réforme de l'audit établit à l'article 28, les éléments à reprendre dans le rapport d'audit relatif au contrôle légal des comptes de toutes les entités.

17. Les articles 144 et 148 du Code des sociétés en vigueur à ce moment (actuellement les articles 3:75 et 3:80 CSA) ont été modifiés en application de la directive précitée, principalement des modifications de forme. Les nouveaux éléments les plus importants sont que le rapport de l'auditeur devra:

- (i) indiquer l'entité dont les comptes annuels font l'objet de l'audit, en précisant les comptes annuels, la date de clôture et la période couverte ;

- (ii) comporter une déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- (iii) comporter une opinion indiquant si le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et s'il a été établi conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés en vigueur à ce moment (actuellement les articles 3:5 et 3:6 CSA).

VI. NORME RELATIVE À L'APPLICATION DES NORMES ISA EN BELGIQUE

18. En 2009, une norme avait été adoptée visant à rendre d'application les normes ISA (clarifiées) au contrôle de tous les états financiers (audit) et les normes ISRE à l'examen limité d'informations financières, telles que ces normes ont été adoptées par l'IAASB à la date du 15 décembre 2008.

19. Cette norme a été modifiée par la norme du 21 juin 2018, approuvée par le CSPE le 20 juillet 2018 et le 26 février 2019 par le ministre ayant l'économie dans ses attributions (publication de l'avis au Moniteur belge du 12 mars 2019), afin de rendre la norme ISA 701 et certaines normes ISA révisées applicables en Belgique. Pour information, fin 2022, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA. Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici : Normes ISA (ibr-ire.be).

VII. NORME COMPLÉMENTAIRE AUX NORMES ISA APPLICABLES EN BELGIQUE

20. En 2013, une « norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire » avait été adoptée visant principalement à permettre au commissaire ou au réviseur d'entreprises d'établir un rapport conformément aux normes ISA et aux articles 144 et 148 du Code des sociétés.

21. Les modifications apportées en 2015 à l'article 144, 1^{er} alinéa, 9^o du Code des sociétés en vigueur à ce moment, qui résultent de la transposition de la directive compatible⁽³⁾ (voir ci-avant), ont un impact direct sur les mentions que le commissaire doit

⁽³⁾ Voir l'article 28 de la loi du 18 décembre 2015 Loi transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

reprendre dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ». Afin d'assurer la cohérence entre le cadre légal et le cadre normatif, la norme modifiant en 2016 la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique a été approuvée le 22 décembre 2016 par le CSPE et le 13 mars 2017 par le ministre de l'Economie.

22. Enfin, la directive européenne relative à la réforme de l'audit (voir ci-avant)⁽⁴⁾ a eu également, après sa transposition en Belgique, un impact sur les articles 144 et 148 du Code des sociétés en vigueur à ce moment (actuellement les articles 3:75 et 3:80 CSA) et, en conséquence, sur les mentions à reprendre par le commissaire dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » dans son rapport du commissaire. En outre, la norme ISA 701 et les normes ISA révisées modifient fondamentalement la structure et la formulation du rapport du commissaire (voir ci-avant).

23. Afin de répondre à ces modifications requises par le Code des sociétés et résultant de la norme ISA 701 et des normes ISA révisées, la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes ISA applicables en Belgique a été à nouveau révisée et a été approuvée par le CSPE le 20 juillet 2018 et le 26 février 2019 par le ministre ayant l'économie dans ses attributions (publication de l'avis au *Moniteur belge* du 12 mars 2019).

24. A la lumière de l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations (CSA) (voir point VIII), la norme complémentaire (révisée en 2018) a été adoptée le 28 août 2020. Cette version révisée 2020 de la norme complémentaire a été approuvée en date du 11 décembre 2020 par le Conseil supérieur des Professions économiques et en date du 25 février 2021 par le ministre de l'Economie (publication de l'avis au *Moniteur belge* du 10 mars 2021, p. 20298). Pour information, fin 2021, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de cette norme complémentaire. Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici : Norme complémentaire aux ISA (rapport du commissaire) applicables en Belgique (ibr-ire.be).

VIII. LE CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS ET L'ARRÊTÉ D'EXÉCUTION

25. Le 4 avril 2019, la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses a été publiée au *Moniteur belge* (p. 33239). Cette loi a pour objectif de réformer en profondeur le droit belge des sociétés par le biais de trois grandes lignes directrices:

(1) une simplification à trois niveaux:

- la suppression de la distinction entre sociétés civiles et sociétés commerciales ainsi que la suppression du capital dans la SRL ;

⁽⁴⁾ Voir les articles 120 et 124 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

- la réduction du nombre de formes juridiques des entités et l'adaptation de la structure de cette législation (par exemple, il n'est plus question d'un gérant dans la SRL ; ou encore, dans une SA, aussi bien une administration moniste que duale peut être adoptée) ; et
 - l'intégration du droit des associations et des fondations dans le Code.
- (2) une importance accrue donnée au droit supplétif permettant donc plus de flexibilité, tout en prêtant attention aux intérêts des tiers, par un élargissement de la liberté contractuelle ou légale et une réduction du nombre de dispositions impératives. Toutefois, cela s'accompagne, dans certains cas, de nouvelles exigences en matière de transparence et d'une responsabilité accrue ; et
- (3) une intégration des évolutions et de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne, concernant en particulier la mobilité des sociétés, la théorie du siège statutaire et les opérations de transformation transfrontalières.

26. Le CSA est composé de cinq parties, elles-mêmes réparties en dix-huit Livres. Le Livre 3 de la Partie 1, qui contient les dispositions générales pouvant s'appliquer tant aux sociétés qu'aux associations et aux fondations, reprend le droit des comptes annuels des sociétés (art. 92 à 129 C. Soc.), des associations et des fondations (art. 17, 37 et 53 loi 27 juin 1921). Ce même livre reprend également les dispositions relatives au contrôle légal ainsi que le statut et la mission du commissaire.

27. L'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (AR/CSA) a été publié le 30 avril 2019 au Moniteur belge (p. 42246).

28. Le CSA et l'AR/CSA entrent en vigueur en même temps. L'IRE a mis en évidence les dates clés du droit transitoire dans l'annexe 1 de la Communication IRE 2019/09⁽⁵⁾. L'IRE a également développé des *Frequently Asked Questions* qui sont à consulter sur le site web : Le nouveau Code des sociétés et des associations (ibr-ire.be). Le Conseil de l'IRE a également précisé dans l'avis 2019/14⁽⁶⁾ le régime légal transitoire applicable pour la rédaction du rapport de commissaire.

29. Le présent ouvrage pourra être utilisé pour les comptes annuels clôturés après le 31 décembre 2021. Pour faciliter la lecture de cet ouvrage, les références aux articles du Code des sociétés sont maintenues dans le texte, mais pas dans les exemples (chapitres 2 et 3).

IX. TRADUCTIONS DES NORMES ISA

30. En 2009, l'IRE, en collaboration avec la CNCC et la NBA, a finalisé les traductions française et néerlandaise des normes ISA (clarifiées). Pour les normes en néerlandais,

⁽⁵⁾ Communication IRE 2019/09, « Communication concernant la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses », www.ibr-ire.be/réglementation.

⁽⁶⁾ Avis IRE 2019/14, « Rapports de commissaire émis à partir du 1er janvier 2020 (régime transitoire) », www.ibr-ire.be/réglementation.

les textes intégraient les commentaires de la DG Traduction de la Commission européenne, reçus en 2011.

31. En 2013, la DG Traduction de la Commission européenne a finalisé la révision de la traduction des normes ISA clarifiées en français. De très nombreuses modifications de forme ont été apportées aux textes initiaux. Toutes les propositions de modifications ont été revues par l'IRE, le CSOEC et la CNCC afin de s'assurer de leur bien-fondé sur le point technique.

32. Par ailleurs, les traductions française et néerlandaise de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées ont été finalisées en 2017, et ce en collaboration avec la CNCC, le CSOEC et la NBA⁽⁷⁾. Une révision de ces traductions n'a pas encore été effectuée par la Commission européenne. Depuis lors, l'IAASB a révisé diverses normes ISA à savoir les normes ISA 250, 315, 540, 600, 800, 805 et 810 dont la traduction est en cours et certaines devraient bientôt être d'application en Belgique.⁽⁸⁾

⁽⁷⁾ Les traductions sont disponibles sur le site de l'IRE : www.ibr-ire.be/réglementation.

⁽⁸⁾ Pour information, fin 2022, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA. Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici : Normes ISA (ibr-ire.be).

CHAPITRE 1^{ER}

LE RAPPORT DU COMMISSAIRE : STRUCTURE

- 33.** conformément à la norme complémentaire (version révisée 2020), le rapport du commissaire se compose d'une introduction et de deux parties distinctes, intitulées:
- « Rapport sur les comptes annuels » ou « Rapport sur les comptes consolidés »⁽⁹⁾ ;
 - et
 - « Autres obligations légales et réglementaires ».

Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Cet ouvrage vise principalement les comptes annuels (droit comptable belge) et s'applique *mutatis mutandis* aux rapports sur les comptes consolidés. Les exemples sont basés essentiellement sur une société non cotée et non EIP. Le chapitre 7 de cet ouvrage reprend les modèles de rapport tels qu'ils sont annexés à la norme complémentaire (version révisée 2020). Le lecteur de cet ouvrage peut également utiliser l'outil « Revidocs » mis à la disposition des réviseurs d'entreprises par l'ICCI.

1.1. INTRODUCTION

34. Dans l'introduction de son rapport, le commissaire doit spécifier que ce dernier comporte le rapport sur les comptes annuels, et les autres obligations légales et réglementaires, et que le tout constitue un ensemble et est inséparable.

35. L'introduction porte sur le mandat du commissaire. Le terme « mandat » est utilisé lorsque l'on se réfère aux diligences exécutées par le commissaire à la suite de sa désignation par l'assemblée générale pour 3 ans. Le terme « mission » est utilisé lorsque l'on se réfère à l'exercice audité, ainsi qu'aux diligences exécutées par le commissaire conformément aux dispositions légales, réglementaires ou normatives.

36. Le texte introductif de l'exemple de rapport pour les comptes annuels d'une société, autre qu'une entité d'intérêt public (EIP), annexé à la norme complémentaire (version révisée 2020), est le suivant:

« Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur proposition du conseil d'entreprise⁽¹⁰⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale statuant sur les comptes annuels

⁽⁹⁾ Dénommé fréquemment dans le présent ouvrage sous « Rapport d'audit ».

⁽¹⁰⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur proposition du conseil d'entreprise.* ».

clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽¹¹⁾ ⁽¹²⁾

37. Le texte introductif de l'exemple de rapport pour les comptes annuels d'une EIP, annexé à la norme complémentaire (version révisée 2020) est le suivant:

« Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur recommandation du comité d'audit [et sur proposition du conseil d'entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽¹³⁾ ».

38. Si le commissaire souhaite mettre en évidence la rotation interne, il pourrait modifier la dernière phase du paragraphe ci-dessus comme suit : « *Notre cabinet a exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs et est représenté par le signataire actuel depuis [xx] exercices consécutifs.* ».

39. Cette introduction pourrait être complétée lorsque le commissaire a émis un rapport de carence (voir, *infra*, Chapitre 6).

1.2. RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS⁽¹⁴⁾

1.2.1. Généralités

40. Le rapport sur les comptes annuels doit reprendre les sections présentées ci-dessous:

- (i) une section « Opinion » ;
- (ii) une section « Fondement de l'opinion » ;

⁽¹¹⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, le réviseur d'entreprises mentionne les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapte la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁽¹²⁾ Concernant le délai du mandat du commissaire, voir « *Le statut du commissaire* », ICCI, Maklu, Anvers, p. 107-108 ; *Vademecum – Tome II : Jurisprudence*, IRE, 2009, p. 540-541.

⁽¹³⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, le réviseur d'entreprises mentionne les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapte la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁽¹⁴⁾ Dénommé fréquemment dans le présent ouvrage sous « Rapport d'audit ».

- (iii) le cas échéant, un paragraphe d'observation ;
- (iv) le cas échéant, une section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » ;
- (v) le cas échéant, une section « Points clés de l'audit » ;
- (vi) le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points ;
- (vii) une section « Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels » ; et
- (viii) une section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels ».

41. Les sections susmentionnées sont, le cas échéant, accompagnées d'un sous-titre. Bien qu'un paragraphe d'observation puisse être repris aussi bien avant qu'après la section « Points clés de l'audit », en fonction de l'importance relative des informations y reprises (voir les normes ISA 700, 701, 706), il est opté, dans cet ouvrage, de l'intégrer immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ».

42. Le commissaire doit adapter son rapport sur les comptes annuels (consolidés) en fonction des spécificités de la mission, de la forme juridique de l'entité, du référentiel comptable et/ou des dispositions légales et réglementaires applicables.

1.2.2. Sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion »

43. Conformément au paragraphe 23 de la norme ISA 700 (Révisée), le rapport sur comptes annuels doit comprendre une section « Opinion » (pourvue d'un titre approprié). Il existe deux types d'opinion : une opinion non modifiée et une opinion modifiée. En ce qui concerne ce dernier type d'opinion, il s'agit soit d'une opinion avec réserve, soit d'une opinion négative, soit d'une abstention d'opinion (déclaration d'abstention).

A. Opinion non modifiée

44. Une opinion non modifiée (*unmodified opinion*, appelée aussi auparavant *unqualified opinion* ou *clean opinion*) doit, conformément au paragraphe 16 de la norme ISA 700 (Révisée), être exprimée si le commissaire a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, conformément au référentiel comptable applicable. Les objectifs et exigences permettant au commissaire de conclure si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis sont indiqués dans les normes ISA et ne sont donc pas reproduits dans le présent ouvrage.

45. Le texte à reprendre dans le rapport sur les comptes annuels est le suivant :

« Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au __ __ 20 __, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20____, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. ».

46. La section suivante concernant le fondement de l'opinion sans réserve est rédigée comme suit:

« Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. ».

Le commissaire mentionnera dans son rapport qu'il a effectué son audit selon les normes ISA telles qu'applicables en Belgique. Vu le décalage de temps éventuel entre la date d'entrée en vigueur des normes ISA au niveau international et le moment de l'approbation des normes ISA en Belgique par le CSPE et le ministre ayant l'Economie dans ses attributions, la norme complémentaire (version révisée 2020) prévoit en son paragraphe 8 que cette mention sera éventuellement complétée en fonction de la date d'approbation des normes ISA en Belgique par le CSPE et le ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Dans ce cas, le commissaire mentionnera les normes ISA qu'il a appliquées en renvoyant à la date à laquelle ces normes ont été rendues applicables par l'*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*. La phrase supplémentaire proposée par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ». Le commissaire doit respecter toutes les normes ISA rendues applicables à cette date et ne peut pas choisir d'appliquer en partie ces normes ISA de manière sélective. L'insertion de cette phrase dépendra également de l'utilisation anticipée éventuelle par le commissaire des normes ISA en vigueur au niveau international et non encore approuvées en Belgique (par. 8 de la norme (révisée en 2018)

relative à l'application en Belgique des normes ISA⁽¹⁵⁾. Par ailleurs, si l'exercice de la société comporte plus de 12 mois, le commissaire pourrait compléter le texte de l'opinion comme suit : « *Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au ____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice (le cas échéant : de ____ mois) clos à cette date et l'annexe, (...).* ».

B. Opinion modifiée

47. Une opinion modifiée doit, conformément au paragraphe 17 de la norme ISA 700 (Révisée) et à la norme ISA 705 (Révisée) être exprimée, d'une part, si les comptes annuels contiennent une anomalie (non corrigée) significative ou, d'autre part, si le commissaire n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, conformément au référentiel comptable en vigueur. Suivant le cas, une opinion modifiée peut revêtir la forme d'une « opinion avec réserve », d'une « opinion négative » ou d'une « abstention d'opinion ».

48. En outre, le commissaire appliquera son jugement professionnel concernant le caractère significatif (*materiality*) et le caractère diffus (*pervasiveness*) de l'incidence (éventuelle) du point qui se trouve à l'origine de la modification de l'opinion, comme le montre l'aperçu ci-dessous⁽¹⁶⁾:

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (<i>Material but not pervasive</i>)	Significatif et diffus (<i>Material and pervasive</i>)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve (a)	Opinion négative (b)
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve (a)	Abstention d'opinion (c)

Selon le paragraphe 5 (a) de la norme ISA 705 (Révisée), les incidences ayant un caractère diffus sont celles qui, selon le jugement du commissaire:

- (i) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
- (ii) représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou

⁽¹⁵⁾ Le paragraphe 8 de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA stipule : « *Sans préjudice des paragraphes 1 à 3 de la présente norme, dans la mesure où l'application dans le contexte belge des normes ISA ou ISRE ou de leurs mises à jour éventuelles ne fait pas l'objet d'une norme belge, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette application.* ».

⁽¹⁶⁾ Cf. ISA 705 (Révisée), par. A1.

- (iii) au regard des informations fournies dans les états financiers, sont fondamentales pour la compréhension, par l'utilisateur, des états financiers.

49. Dans le cas d'une opinion modifiée, le commissaire doit insérer, immédiatement après la section d'opinion, une section qui reprend les raisons qui l'ont conduit à exprimer une telle opinion, précédée du sous-titre « *Fondement de l'opinion avec réserve/opinion négative/abstention d'opinion* » :

a) *Opinion avec réserve*

50. L'opinion avec réserve se caractérise par le fait que l'incidence ou l'incidence éventuelle (en cas d'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés) du point ayant donné lieu à la modification de l'opinion par le commissaire est considérée comme étant significative mais non diffuse (*not pervasive*) sur les comptes annuels. Ceci peut se produire tant lorsque les comptes annuels comportent une anomalie significative, que lorsque le commissaire n'est pas en mesure, par exemple en raison d'une limitation de l'étendue des travaux (*scope limitation*), de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans cette dernière circonstance, le commissaire indiquera dans la section « Opinion » que, selon lui, les comptes annuels donnent une image fidèle, « sous réserve des incidences [éventuelles] » de cette situation spécifique.

b) *Opinion négative*

51. L'opinion négative se caractérise par le fait que l'incidence de l'anomalie sur les comptes annuels est considérée comme étant à la fois significative et diffuse (*pervasive*) sur ces comptes annuels. Ceci signifie que l'expression d'une opinion avec réserve par le commissaire est jugée insuffisante dans les circonstances données pour la mission d'audit. Conformément au paragraphe 27 de la norme ISA 705 (Révisée), une opinion négative relative à un point spécifique décrit dans la section « *Fondement de l'opinion négative* » ne peut pas dispenser de décrire d'autres points identifiés qui auraient autrement nécessité d'adapter l'opinion du commissaire. Dans ce cas, l'explication de tels autres points dont le commissaire a connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des comptes annuels.

c) *Abstention d'opinion*

52. Le commissaire formule une abstention d'opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés dans les circonstances données (p. ex. en raison d'une limitation de l'exécution de l'audit) et que les conséquences éventuelles sur les comptes annuels de toute anomalie non détectée pourraient à la fois être significatives et avoir un impact diffus.

53. Par ailleurs, le paragraphe 10 de la norme ISA 705 (Révisée) traite de la formulation d'une abstention d'opinion, dans des situations extrêmement rares, lorsque la situation de la société contrôlée est caractérisée par *plusieurs incertitudes*. En effet,

même si le commissaire a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard de chaque incertitude considérée individuellement, il conclut qu'il n'est pas possible d'exprimer une opinion sur les comptes annuels en raison de l'interaction potentielle de l'ensemble de ces incertitudes et de leur éventuelle incidence cumulée sur les comptes annuels.

54. Dans le cas d'une abstention d'opinion et conformément à la norme ISA 705 (Révisée), le commissaire doit adapter les éléments suivants:

- la section « Abstention d'opinion » ;
- la section « Fondement de l'abstention d'opinion » ; et
- la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » (*cf. infra*, section 1.2.9.).

55. Une abstention d'opinion aura également un impact, entre autres, sur les sections relatives aux points clés de l'audit et aux « autres informations » (en Belgique, principalement le rapport de gestion) (ISA 705 (Révisée), par. 29) dans la seconde partie du rapport du commissaire. En effet, la norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 29 précise qu'à moins que la loi ou la réglementation ne l'exige, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport d'audit ne doit pas comprendre de section sur les points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 ou une section « Autres informations » conformément à la norme ISA 720 (Révisée) (Voir par. A26). Dans ces circonstances, seules les mentions relatives au rapport de gestion et requises par l'article 3:75, §1, 6° CSA (art. 144, §1^{er}, 6° C. Soc.) seront traitées par le commissaire (voir *infra*).

56. Le texte de la section « Abstention d'opinion » à reprendre dans le rapport sur les comptes annuels est le suivant:

« Nous avons été désignés pour procéder au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au ____ 20 __, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes annuels. ».

57. Le commissaire adaptera la section « Fondement de l'abstention d'opinion » en fonction des circonstances. Le cas échéant, lorsque l'abstention d'opinion résulte d'un *scope limitation* imputable à la direction, le paragraphe suivant pourra, par exemple, être utilisé : « *Compte tenu de ces circonstances et faisant suite au requis de l'article 3:75, §1, 2° du Code des sociétés et des associations, nous devons conclure que nous n'avons pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre contrôle. ».*

58. Même dans les cas où le commissaire a formulé une abstention d'opinion sur les comptes annuels, il doit préciser dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence (norme ISA 705 (Révisée), par. 27). Cela signifie qu'un rapport sur les comptes annuels dans lequel est formulée une abstention d'opinion doit également faire état des anomalies significatives existantes. Ceci est illustré *infra*, section 2.6.4.

1.2.3. Paragraphe d'observation

59. Selon les circonstances, un paragraphe d'observation sera inséré dans le rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) et celui-ci ne peut en aucun cas remettre en cause l'opinion sur l'image fidèle, ni l'affaiblir (norme ISA 706 (Révisée), par. 9).

60. Le paragraphe d'observation est utilisé lorsque le commissaire considère un point comme fondamental pour la compréhension des comptes annuels par les lecteurs, et que ce point a été décrit de façon adéquate dans l'annexe des comptes annuels, à la condition expresse que ces comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives qui trouvent leur origine dans ce même point (dans ce dernier cas, l'utilisation d'une opinion modifiée s'impose, comme indiqué *supra*, n° 47 et s.). Lorsque la norme ISA 701 s'applique, le point faisant l'objet d'un paragraphe d'observation ne peut pas être considéré comme étant un point clé de l'audit, à inclure comme tel dans le rapport d'audit.

Il y a lieu de souligner que lors de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le commissaire doit pouvoir se référer à un point présenté ou mentionné de manière approprié dans l'annexe des comptes annuels. Selon la norme ISA 706, il ne revient pas au commissaire de délivrer lui-même cette information. Il est important que la formulation d'un paragraphe d'observation corresponde à la description reprise dans les annexes des comptes annuels. De plus, il est important que cette description soit reprise dans les comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA (art. 24 AR/C. Soc.), seuls les comptes annuels, en ce donc compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, par exemple le rapport de gestion⁽¹⁷⁾ pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

⁽¹⁷⁾ Par souci de clarté : ce n'est pas parce que le rapport de gestion et les comptes annuels doivent être déposés par l'entité contrôlée en un seul document à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique, que le lecteur peut conclure que le rapport de gestion fait partie intégrante des comptes annuels. Le schéma complet des comptes annuels tel que disponible sur le site de la BNB mentionne dorénavant très clairement en page C1 que le formulaire de dépôt vise les « Comptes annuels et autres documents à déposer en vertu du Code des sociétés et des associations » et que ces derniers sont repris dès la page C7 sous le titre « Autres documents à déposer en vertu du Code des sociétés et des associations » où l'on retrouve entre autres le rapport de gestion ainsi le rapport du commissaire.

Des exemples de l'utilisation d'un tel paragraphe d'observation figurent par ailleurs dans les normes ISA 210 (par.19 (b) (i)) et ISA 570 (Révisée) (par. A27).

1.2.4. Section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »

61. Conformément à l'article 3:75, §1, 7° (article 3:80, §1, 6°) CSA (art. 144, §1, 7° ou art. 148, §1, 6° C. Soc.), le commissaire doit intégrer dans son rapport sur les comptes annuels, une mention concernant les incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Le contenu concret de cette mention dans le rapport du commissaire découle de l'application par le commissaire de la norme ISA 570 (Révisée). Dans son avis 2017/04 du 8 septembre 2017, l'IRE a examiné les conséquences liées à une formulation différente en français et en néerlandais des articles 3:75, §1, 7° et 3:80, §1, 6° CSA (anciennement les articles 144, §1, 7° et 148, §1, 6° C. Soc.) et a conclu que les articles devaient être lus ainsi : « *le cas échéant, une déclaration sur des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation lorsque de telles incertitudes sont identifiées par le commissaire et qu'elles n'ont pas d'impact sur son opinion.* ».

62. Si le commissaire, conformément à la norme ISA 570 (Révisée), conclut qu'il existe une incertitude significative concernant la continuité, il doit intégrer dans le rapport sur les comptes annuels une section séparée faisant référence à des informations pertinentes y relatives dans les comptes annuels. Si le commissaire en arrive cependant à la conclusion qu'il n'existe pas de telle incertitude, une telle section n'est pas reprise. Lorsque le commissaire décide d'insérer cette section, il doit pouvoir se référer à des informations adéquates de l'organe d'administration décrivant de manière transparente et non équivoque l'incertitude significative quant à la continuité d'exploitation. Ces informations devront figurer dans l'annexe des comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 de l'AR/CSA (art. 24 AR/C. Soc.), seuls les comptes annuels, en ce donc compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, par exemple le rapport de gestion pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances. L'absence d'une section dans le rapport du commissaire portant sur une incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ne garantit cependant pas, conformément au paragraphe 7 de la norme ISA 570 (Révisée), que l'entité continue ses activités à l'avenir. C'est ce que confirme l'article 3:75, §4 CSA (art. 144, §4 C. Soc.) : « *L'étendue du contrôle légal ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la société, ni quant à l'efficience ou l'efficacité avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la société.* ». En Belgique, cette phrase est rajoutée dans la section relative aux responsabilités du commissaire sauf lorsque le commissaire formule une abstention d'opinion.

63. Le cas échéant, la section sur la continuité d'exploitation sera rédigée comme suit:

« Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »

Nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap ___ des comptes annuels mentionnant que la société _____ a subi une perte nette de € _____ lors de l'exercice clos le _____ 20__ et qu'à cette date, les dettes à court terme de la société excédaient le total des actifs à concurrence de € _____. Comme indiqué à l'annexe C-cap ____, ces événements et ces conditions révèlent, ainsi que les autres points expliqués dans l'annexe C-cap ____, l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important quant à la capacité de l'entité à poursuivre ses activités. Notre opinion n'est pas modifiée concernant ce point. »

Cette formulation provient de l'exemple 1 de la norme ISA 570 (Révisée), inspirée de l'obligation mentionnée au paragraphe 22 (b) de cette norme. Toutefois, certains utilisateurs du rapport de commissaire ont constaté que la technicité et la signification exacte de la dernière phrase de cette description (« *Notre opinion n'est pas modifiée concernant ce point.* ») ne leur permettent pas de nuancer la portée de la phrase précédente (« (...) *l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important quant à la capacité de l'entité à poursuivre ses activités.* »). Le commissaire pourrait donc choisir de clarifier ce point et de ne pas se limiter à la simple utilisation du « jargon ». Une alternative pourrait alors être de modifier le paragraphe ci-dessus comme suit : « *Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap ___ des comptes annuels mentionnant que la société _____ a subi une perte nette de € _____ lors de l'exercice clos le _____ 20__ et qu'à cette date, les dettes à court terme de la société excédaient le total des actifs à concurrence de € _____. Comme indiqué à l'annexe C-cap ____, ces événements et ces conditions révèlent, ainsi que les autres points expliqués dans l'annexe C-cap ____, l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important quant à la capacité de l'entité à poursuivre ses activités.* ».

1.2.5. Points clés de l'audit

64. L'évolution la plus significative tant au niveau européen qu'au niveau international de ces dernières années sur le rapport d'audit a trait à la communication des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude. Il est généralement admis que ce concept soit équivalent aux points clés de l'audit couverts par la norme ISA 701. Dans cet ouvrage, le terme « points clés de l'audit » est généralement utilisé.

65. Les points clés de l'audit sont ceux qui, selon le jugement professionnel du commissaire, ont été les plus importants dans le cadre de son audit des comptes annuels (consolidés) de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les éléments communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sans toutefois reprendre tous les éléments qui leur sont communiqués.

66. S'il apparaît que le concept de points clés de l'audit dans la norme ISA 701 et celui des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives y compris les risques d'anomalies significatives dues à une fraude dans le Règlement soient équivalents, il y a toutefois quelques différences fondamentales entre la norme ISA 701 et le Règlement.

	ISA 701 telle qu'applicable en Belgique	Règlement
Champ d'application	Entités cotées (cf., infra, n° 67). Rapports d'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées (ISA 701, par. 5).	Entités d'intérêt public (EIP). Celles-ci sont définies à l'article 1:12 CSA (art. 4/1 C. Soc.). Rapports d'audit relatifs aux états financiers annuels et consolidés des EIP (Titre I, article premier).
Cas dans lesquels aucun point clé de l'audit n'est communiqué dans le rapport sur les comptes annuels	<ul style="list-style-type: none"> – En fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le commissaire n'a pas identifié de points clés de l'audit à communiquer (ISA 701, par. 17). – La loi ou la réglementation en empêchent la publication (ISA 701, par. 14(a)). – Dans des circonstances extrêmement rares, le commissaire a déterminé que le point ne devrait pas être communiqué parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public. La présente disposition ne s'applique pas si l'entité a communiqué au public des informations sur le point en question (ISA 701, par. 14(b)). <p>De plus, la norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 29, interdit à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, sauf si la loi ou la réglementation impose la communication.</p>	<p>IL RÉSULTE DE L'ARTICLE 10 DU RÈGLEMENT QUE, LORSQUE L'ENTITÉ CONTRÔLÉE EST UNE EIP, LE COMMISSAIRE DOIT INCLURE, DANS SON RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS, UNE SECTION RELATIVE AUX POINTS CLÉS DE L'AUDIT.</p> <p>A la différence de la norme ISA 701, le Règlement ne prévoit aucune exemption à la communication des points clés de l'audit.</p> <p>Conformément au paragraphe 31 de la norme complémentaire (version révisée 2020), il existe cependant une exemption à l'obligation de communication des points clés de l'audit dans les cas où la communication de ces points est interdite par la loi ou la réglementation.</p> <p>En fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le commissaire peut déterminer qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer. Dans ce cas, le commissaire doit, conformément au paragraphe 16 de la norme ISA 701, le mentionner dans la section « Points clés de l'audit » (norme complémentaire (version révisée 2020), par. 31).</p>

67. Dans le contexte belge et conformément au paragraphe 5 de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA, les entités cotées au sens des normes ISA sont les entités d'intérêt public telles que définies par l'article 1:12, 1° et 2° du Code des sociétés et des associations, ainsi que les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché non réglementé et les sociétés dont les

titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE). (norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA, telle que modifiée par la norme relative à l'application des normes internationales d'audit (normes ISA) 250 (Révisée), 315 (Révisée 2019) et 540 (Révisée) en Belgique, approuvée par le CSPE le 19 avril 2023 et en attente d'approbation par le ministre de l'Economie).

68. Dans le contexte belge, les exceptions à la communication des points clés de l'audit prévues par la norme ISA 701 (par. 14 ((a) et (b)) et 16) telles qu'identifiées dans le tableau ci-dessus s'appliquent aux sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché non réglementé et aux sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE). En ce qui concerne les EIP, la possibilité prévue par la norme ISA 701 (par. 14 (b)), à savoir de ne pas communiquer un point clé de l'audit dans des circonstances extrêmement rares, ne s'applique pas. Par ailleurs, il se peut que la communication des points soit interdite par la loi ou la réglementation (par. 14 (a) de la norme ISA 701), comme par exemple l'interdiction de communiquer sur la communication à la CTIF faite en cas d'un soupçon en matière de blanchiment de capitaux (voir *infra*, n° 85).

69. L'objectif recherché par la communication des points clés de l'audit dans le rapport du commissaire est clairement d'améliorer la valeur informative du rapport du commissaire et d'offrir plus de transparence quant au processus d'audit en:

- mettant en évidence des domaines complexes à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants dans la préparation des comptes annuels, et
- facilitant la compréhension des éléments identifiés comme ayant été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période sous contrôle.

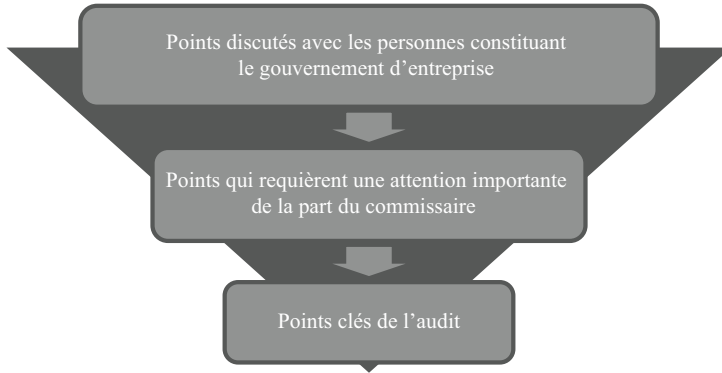
70. Les investisseurs et les autres parties prenantes auront, grâce à la communication des points clés de l'audit, accès à des informations qui jusqu'à présent étaient réservées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

71. Il y a toutefois un équilibre à trouver en termes de volume et de pertinence d'information à fournir de manière publique : le rapport de commissaire doit être informatif mais surtout pertinent et lisible.

72. La sélection des points clés de l'audit se fera dès lors le plus souvent selon le processus itératif suivant:

73. L'identification des points clés de l'audit doit idéalement être initiée au début de l'audit et doit prendre comme point de départ la liste de tous les points discutés avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'évaluation des risques peut évoluer au cours de l'audit. Le cas échéant, le commissaire révisera son évaluation initiale et en informera les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Types de sociétés concernées	Société dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats ayant trait à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de l'article 1:12, 1° CSA (art. 4/1, 1° C. Soc.).	Les établissements de crédit (article 1:12, 2° CSA) (art. 4/1, 2° C. Soc.)	Les entreprises d'assurance ou de réassurance (article 1:12, 3° CSA) (art. 4/1, 3° C. Soc.)	Les organismes de liquidation ainsi que les organismes assimilés à des organismes de liquidation (art. 1:12, 4° CSA) (art. 4/1, 4° C. Soc.)	Société dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats ayant trait à ces actions sont admis aux négociations sur un marché non réglementé et les sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats ayant trait à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'espace économique – entités cotées au sens de la norme ISA 701	Sociétés qui ne tombent pas dans le champ d'application de l'ISA 701 et/ou du Règlement Européen – Communication des points clés de l'audit de manière volontaire	
ISA 701	Applicable	Applicable	Applicable	Applicable	Applicable	Applicable	
Règlement européen	Applicable	Applicable	Applicable	Applicable	Pas d'application	Pas d'application	
Exceptions à la communication d'un point clé de l'audit (par. 14, norme ISA 701)	Pas d'application sauf dans les cas où la communication de ces points est interdite par la loi ou la réglementation.						Applicables



74. Dans son processus d'identification des points qui requièrent une attention importante de sa part, le commissaire devra se référer au paragraphe 9 de la norme ISA 701. Il devra prendre en considération les éléments suivants:

- a) les domaines qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives jugés les plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315 (Révisée) ;
- b) les jugements importants portés sur des aspects des comptes annuels (consolidés) qui ont impliqué des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant une incertitude élevée en matière d'estimation ;
- c) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu durant la période en cours.

75. Il convient toutefois de noter que les éléments repris ci-dessus ne constituent pas nécessairement des points clés de l'audit. Au contraire, ils ne sont considérés comme tels que si le commissaire détermine qu'ils ont été les plus importants lors de son audit de la période en cours.

76. En outre, il peut y avoir d'autres points que ceux décrits ci-dessus (*cf. supra*, n° 74), communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ayant nécessité une attention importante du commissaire, et constituant de ce fait des points clés de l'audit. Un des exemples repris dans la norme ISA 701 est celui de la mise en place d'un nouveau système informatique ayant eu une incidence importante sur la stratégie d'audit et sur son exécution.

77. Pour l'aider à identifier les points les plus importants de l'audit conformément au paragraphe 10 de la norme ISA 701, le commissaire prendra en considération la nature et l'étendue des communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les points ayant requis une attention particulière. Le commissaire pourra entre autres prendre en considération les éléments suivants pour établir si le point constitue un point clé de l'audit (voir également le par. A29 de la norme ISA 701):

- l'importance du point pour la compréhension, par les utilisateurs présumés, des comptes annuels pris dans leur ensemble, et en particulier son caractère significatif ;

- la nature des méthodes comptables sous-jacentes liées au point ou la complexité ou la subjectivité qu’implique le choix par la direction d’une méthode comptable appropriée en comparaison avec d’autres entités du même secteur ;
- la nature et l’étendue de l’effort d’audit que nécessite le point (le cas échéant, l’étendue des compétences et des connaissances spécialisées nécessaires à la mise en œuvre des procédures d’audit et/ou à l’évaluation des résultats ainsi que l’implication ou non de spécialistes) ;
- les éléments importants qui ont amené le commissaire à conclure que l’entité contrôlée n’est pas confrontée à une incertitude significative relative à la continuité d’exploitation (voir le par. A41 de la norme ISA 701 pour plus d’information sur ce point) ;
- les éléments qui ont fait l’objet de discussions avec le(s) régulateur(s) ;
- les éléments qui ont fait l’objet de d’échanges plus poussés et plus fréquents avec la direction, l’organe d’administration et/ou le comité d’audit.

78. La norme ISA 701, paragraphe 15, précise qu’un point donnant lieu à l’expression d’une opinion modifiée conformément à ISA 705 (Révisée), ou une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation selon la norme ISA 570 (Révisée), constituent, par leur nature même, des points clés de l’audit. Toutefois, dans ces circonstances, ces aspects ne seront pas décrits dans la section « Points clés de l’audit » du rapport du commissaire (voir *infra*, section 1.2.6.).

79. La norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 29, interdit à l’auditeur de communiquer les points clés de l’audit lorsqu’il formule une impossibilité d’exprimer une opinion (« Abstention d’opinion ») sur les états financiers, sauf si la loi ou la réglementation en impose la communication (*cf. infra*, n° 87).

80. Il est important que le commissaire documente dans son dossier d’audit les raisons qui l’ont conduit à déterminer, parmi les points qui requièrent une attention importante de sa part, ceux qui ont été les plus importants et qui constituent de ce fait les points clés de son audit.

81. Conformément à la norme ISA 701, paragraphe 13, la description de chaque point clé de l’audit doit inclure, le cas échéant, un renvoi à l’information y afférente fournie dans les comptes annuels et doit mettre en avant :

- les raisons pour lesquelles le point a été considéré comme étant l’un des plus importants de l’audit et constituant de ce fait un point clé de l’audit ; et
- la manière dont ce point a été traité lors de l’audit, c’est-à-dire quelles procédures ont été mises en œuvre par le commissaire.

82. L’article 10 du Règlement précise que le commissaire fournit, le cas échéant, ses principales observations découlant des procédures effectuées. Dans les cas où le commissaire serait amené à ajouter ses observations dans la description des points clés de l’audit, il sera toutefois attentif à la rédaction de celles-ci afin d’éviter de donner l’impression de fournir une opinion distincte sur des points pris individuellement. La

communication des points clés s'inscrit dans le contexte de l'opinion que l'auditeur s'est forgée sur les états financiers pris dans leur ensemble.

83. Afin d'avoir une valeur informative pertinente, il est important que les points clés de l'audit présentés soient:

- spécifiques à l'entité ;
- écrits du point de vue de l'utilisateur des comptes annuels ; et
- fassent dans la mesure du possible référence à des informations déjà incluses dans les comptes annuels.

84. Il est essentiel d'éviter que les points clés de l'audit ne deviennent une section « générique » du rapport du commissaire où les considérations techniques et de « *risk management* » prennent le pas sur la valeur informative de la communication. Celle-ci doit dès lors se focaliser sur la situation spécifique de l'entité. Les points qui y sont développés devraient être traités d'une manière qui ne soit pas uniquement technique, et faire l'objet d'une remise à jour annuelle afin d'en assurer la pertinence par rapport à l'exercice concerné.

85. Lors de l'élaboration de la norme ISA 701, il y a eu de longs débats sur l'interaction entre la divulgation des points clés de l'audit et le secret professionnel. Etant donné leur importance pour la compréhension de la situation financière de l'entité, ces éléments devraient être développés dans les comptes annuels. Dans ce contexte, le rapport de commissaire sert à fournir un éclairage complémentaire à la communication fournie par l'organe d'administration de l'entité contrôlée. Toutefois, ni la norme ISA 701, ni le Règlement n'interdisent la communication d'une information qui ne serait pas reprise ni dans les comptes annuels ni dans le rapport de gestion. Bien qu'en l'occurrence, la question de l'exhaustivité de l'information à reprendre dans les comptes annuels puisse être posée, il est donc possible que le commissaire soit amené à décrire dans son rapport des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives qui ne seraient pas traités ailleurs par l'organe d'administration de l'entité contrôlée. Cette obligation semble être conforme aux dispositions des articles 3:75, §1^{er}, 5° et 3:80, §1, 4° CSA (art. 144, §1^{er}, 5° et 148, §1^{er}, 4° C. Soc.) qui prévoient que le commissaire inclut dans son rapport « *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'opinion* ». Sur cette base, il est possible de conclure que la description des points clés de l'audit, même non décrits dans les comptes annuels, puisse être incluse dans le rapport du commissaire. Cette disposition légale constitue également une base légale comme exception au secret professionnel du commissaire (tel que défini sur la base de l'article 458 du Code pénal). La norme ISA 701 (par. A36 et A37) illustre le fait qu'en présentant ses points clés de l'audit, le commissaire puisse être amené à encourager l'organe d'administration à fournir des informations complémentaires ou améliorées.

86. La description de chaque point clé de l'audit devra être spécifique à l'entité et à l'exercice. Aucun « *template* » n'est donné dans le cadre de cet ouvrage, mais uniquement un texte d'exemple (*cf. infra*, section 2.7.). Dans la première partie du rapport du commissaire, la section suivante est reprise pour les « Points clés de l'audit »:

« Points clés de l'audit »

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.] ».

28

LE RAPPORT DU COMMISSAIRE : STRUCTURE

87. Si le commissaire formule une abstention d'opinion, aucun point clé de l'audit ne peut, conformément au paragraphe 29 de la norme ISA 705 (Révisée), être repris dans le rapport du commissaire. Cependant, lorsqu'il s'agit d'une entité d'intérêt public et en vertu de l'article 10, §2, c) du Règlement, une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives sera toujours requise, ce qui correspond au point clé de l'audit⁽¹⁸⁾.

1.2.6. Relation entre le paragraphe d'observation, le paragraphe relatif à d'autres points, la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » et les points clés de l'audit

88. La norme ISA 701⁽¹⁹⁾ contient des diligences et des modalités lorsque le commissaire définit des points clés de l'audit et les communique dans son rapport de commissaire. La norme ISA 706 (Révisée) aborde dans ses paragraphes A1 à A3, la relation entre les points clés de l'audit et les paragraphes d'observation.

Il est possible qu'un point ne soit pas qualifié de point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701, par exemple lorsqu'il n'exige pas une attention particulière de la part du commissaire. Si un tel point, sur la base du jugement du commissaire, est essentiel à la compréhension par les utilisateurs des états financiers (par ex. un événement survenu après la fin de l'exercice comptable) et que l'information sur le point fournie dans les états financiers est adéquate, il doit être repris dans un paragraphe d'observation dans le rapport de commissaire, conformément à la norme ISA 706 (Révisée). Dans les cas où l'information sur un tel point n'est pas (suffisamment) fournie dans les états financiers, le commissaire pourra consulter les sections concernant une opinion modifiée reprises dans le présent ouvrage.

89. Il est également possible qu'un point ne soit pas qualifié de point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701, mais, selon le jugement professionnel du commissaire, soit tout de même pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, du contrôle, des responsabilités de l'auditeur et/ou du rapport d'audit.

⁽¹⁸⁾ La Norme ISA 705 (Révisée) interdit à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, sauf si la loi ou la réglementation l'impose (voir également la norme ISA 701, par. 5).

⁽¹⁹⁾ ISA 701, *La communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

Si, dans ce cas, le commissaire estime nécessaire de signaler ce point, un paragraphe relatif à d'autres points doit être repris dans le rapport du commissaire.

90. La section « Points clés de l'audit » dans le rapport d'audit ne peut pas faire référence au paragraphe d'observation, ni à un paragraphe relatif à d'autres points. Lorsqu'il a été déterminé qu'un point constitue un point clé de l'audit, l'inclusion de ces paragraphes ne saurait se substituer à une description du point clé de l'audit en cause, conformément au paragraphe 13 de la norme ISA 701.

Bien qu'un paragraphe d'observation puisse être repris aussi bien avant qu'après la section « Points clés de l'audit », en fonction de l'importance des informations y reprises (voir les normes ISA 700, 701, 706), il est opté, dans cet ouvrage, de l'intégrer immédiatement après la section « Fondement de l'opinion »⁽²⁰⁾. Suit ensuite la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation », suivie par les sections « Points clés de l'audit » et « Autres points ».

91. Un point donnant lieu à une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation selon la norme ISA 570 (Révisée), constitue, par sa nature même, un point clé de l'audit. Cependant, dans de telles circonstances, ce point ne doit pas être décrit dans la section « Points clés de l'audit » mais bien dans une section séparée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » et les diligences requises par les paragraphes 13 et 14 de la norme ISA 701 ne s'appliquent pas. Conformément au paragraphe 15 de la norme 701, le commissaire doit plutôt :

- a) faire rapport sur ces points conformément aux normes ISA applicables ; et
- b) inclure, dans la section « Points clés de l'audit », un renvoi à la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ».

92. Pour être complet, mentionnons encore que le point précédent (*cf. supra*, n° 91) s'applique également en cas de point donnant lieu à une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (Révisée) (par. 15 de la norme ISA 701).

1.2.7. Paragraphe relatif à d'autres points

93. La norme ISA 706 (Révisée) offre au commissaire la possibilité d'insérer à la fin de la première partie de son rapport du commissaire un paragraphe dans lequel il souhaite faire part d'un point autre que ceux présentés ou décrits dans les comptes annuels (consolidés), et qui, de son avis, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, des travaux d'audit, des responsabilités du commissaire ou du « Rapport sur les comptes annuels ».

Le contenu d'un paragraphe relatif à d'autres points reflète clairement le fait qu'il n'y a pas d'obligation pour l'entité de présenter ou de fournir des informations relatives

⁽²⁰⁾ Conformément au paragraphe 21 de la norme complémentaire (version révisée 2020), le commissaire doit, conformément à la norme ISA 700 (Révisée) utiliser des intitulés précis dans le « Rapport sur les comptes annuels (consolidés) » et veiller, tout en respectant l'ordre prévu par les normes ISA, à reprendre les sections y étant énumérées.

à ces autres points dans les comptes annuels. Un paragraphe relatif à d'autres points ne comporte pas d'informations que la loi, la réglementation ou d'autres normes professionnelles, par exemple les règles d'éthique concernant la confidentialité des informations, interdisent au commissaire de divulguer. Par ailleurs, un paragraphe relatif à d'autres points ne contient pas d'informations que l'organe d'administration est tenu de fournir (ISA 706 (Révisée), par. A15).

Cependant, un paragraphe relatif à d'autres points doit être repris lorsque l'exercice précédent n'a pas été audité (ISA 710, par. 14) ou peut être repris lorsque l'exercice précédent a été audité par un autre commissaire (ISA 710, par. 13) (voir *infra*, section 2.5.1.).

Un autre exemple de l'utilisation d'un tel paragraphe relatif à d'autres points est fourni dans la norme ISA 560 (par. 12 (b)).

Pour être complet, lorsqu'un paragraphe relatif à d'autres points est inclus pour attirer l'attention des utilisateurs sur un point concernant les responsabilités en matière des autres obligations légales et réglementaires sur lesquelles le commissaire rend compte dans son rapport du commissaire, ce paragraphe doit être inclus dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».

1.2.8. Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

94. Conformément aux normes ISA, le rapport sur les comptes annuels attire expressément l'attention sur la différence entre les responsabilités, d'une part, de l'organe d'administration de l'entité contrôlée et, d'autre part, du commissaire en charge de l'audit des comptes annuels.

95. Les comptes annuels soumis à un audit sont ceux de l'entité, établis par la direction de l'entité sous la responsabilité de l'organe d'administration / des personnes constituant le gouvernement d'entreprise qui la supervisent (norme ISA 200, par. 4).

96. De nombreuses dispositions légales, réglementaires et normatives ainsi que la littérature liée aux activités du réviseur d'entreprises, utilisent régulièrement les notions d'organe d'administration, de personnes constituant le gouvernement d'entreprises ou de direction.

Dans le cadre des normes ISA, ces notions sont importantes et plus particulièrement en ce qui concerne:

- la norme ISA 260 (par. 11) puisque selon cette diligence, l'auditeur doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer au sein de la structure de gouvernance de l'entité ;
- la norme ISA 265 (par. 5) puisque selon l'objectif de la norme, l'objectif de l'auditeur est de communiquer de façon appropriée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction les faiblesses du contrôle interne

- qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention respective ;
- la norme ISA 580 (par. 6) puisque selon l'objectif de la norme, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que celle(s)-ci considère(nt) avoir satisfait à ses (leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur ;
 - la norme ISA 701 (par. 9) puisque selon cette diligence, l'auditeur doit déterminer, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ceux ayant nécessité une attention importante de sa part lors de l'audit.

Dès lors, dans ce contexte il nous paraît utile de clarifier l'interaction entre les termes « l'organe d'administration », « les personnes constituant le gouvernement d'entreprise » et « la direction », tels qu'ils sont évoqués dans le contexte belge ainsi que dans les normes ISA.

97. L'organe d'administration vise la notion juridique du CSA.

Pour une société anonyme, il s'agit du conseil d'administration (dans le cadre d'une administration moniste) ou du conseil de surveillance (dans le cadre d'une administration duale). Les membres de cet organe d'administration sont nommés par l'assemblée générale des actionnaires.

Au sein du conseil d'administration, un administrateur-délégué est généralement nommé, à qui sont conférés certains pouvoirs et tâches en matière de gestion journalière. Complémentairement à cette désignation, dans certaines sociétés, un comité d'audit peut être constitué au sein du conseil d'administration et dans les sociétés anonymes, le conseil d'administration peut déléguer ses pouvoirs de gestion à un comité de direction, sans que cette délégation puisse porter sur la politique générale de la société ou sur l'ensemble des actes réservés au conseil d'administration en vertu d'autres dispositions de la loi.

En plus du conseil de surveillance, un conseil de direction est mis en place, dont les membres sont désignés et révoqués par le conseil de surveillance. Le conseil de direction exerce tous les pouvoirs d'administration qui ne sont pas réservés au conseil de surveillance, conformément à l'article 7:109 CSA.

98. La direction désigne de manière sémantique les (l'ensemble des) gestionnaires de l'entité. Le cadre juridique belge traite du comité de direction mais en règle générale, la direction peut être tant le cadre supérieur général que les gestionnaires des départements de l'entité.

Pour les normes ISA, la direction concerne les personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des activités de l'entité ou le propriétaire-dirigeant (norme ISA 260, par.10 (b)).

99. Un troisième terme a été ajouté à ce cadre terminologique, à savoir **les personnes constituant le gouvernement d'entreprise**. Selon les normes ISA, les personnes constituant le gouvernement d'entreprises sont les personnes ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et les obligations de cette dernière d'avoir à en rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière (norme ISA 260, par.10 (a)) (*cf. supra*, 96). Le CSA requiert quant à lui pour certaines sociétés, que le rapport de gestion comprenne une déclaration de gouvernement d'entreprise.

100. Les structures de gouvernance ont une très grande diversité et diffèrent selon les juridictions et les types d'entités et sont influencées, par exemple, par divers contextes culturels et juridiques. Les modalités d'application de la norme ISA 260 (Par. A2) précisent qu'il pourra s'agir de l'organe d'administration, de l'administrateur-délégué, du gérant, du comité d'audit, des associés, ou du dirigeant, etc. Le paragraphe A3 de cette même norme relative à la communication insiste entre autres sur le fait que dans certaines circonstances, la (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) ne pas être clairement identifiable(s) à partir du cadre juridique ou d'autres circonstances de la mission. De plus, la (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) varier en fonction des sujets à communiquer.

101. En Belgique, les notions d'organe d'administration et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont à peu près identiques. Dans certaines entités, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise occupent effectivement les postes qui font partie intégrante de la structure de l'entreprise, notamment le conseil d'administration. Dans la plupart des entités, la gouvernance relève de la responsabilité collective des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, telle que le conseil d'administration, mais peut également faire l'objet d'une délégation, par exemple auprès d'un administrateur-délégué.

102. Dans la juridiction belge, certaines (voire toutes) des personnes constituant le gouvernement d'entreprise participent à la gestion journalière de l'entité. Dans d'autres cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et celles chargées de la gestion sont différentes.

103. Dans le contexte des normes ISA, la distinction entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction revêt toute son importance, entre autres, dans le contexte de la communication des faiblesses du contrôle interne.

Si la communication écrite du commissaire est adressée à la direction qui ne fait pas partie des personnes constituant le gouvernement d'entreprises, le commissaire veillera cependant à ce que ces dernières soient dûment informées.

104. Dans certains groupes, la communication des éléments majeurs sera parfois adressée aux personnes chargées de la gouvernance du groupe ayant en charge ses composants. Dans ce cas, certains éléments identiques ou complémentaires d'importance mineure pour le groupe, doivent uniquement être communiqués au niveau de l'entité juridique.

Enfin, si le commissaire communique avec un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple un comité d'audit, ou avec une personne, il doit déterminer s'il lui appartient de communiquer également avec le groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

105. Il ressort des éléments ci-dessus, qu'en Belgique, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise seront généralement considérées comme celles appartenant à l'organe d'administration/conseil d'administration, sans que ceci ne soit systématique et n'exclue, selon les circonstances, la direction.

106. Le texte du paragraphe utilisé pour décrire les responsabilités de l'organe d'administration pour l'établissement des comptes annuels est rédigé comme suit⁽²¹⁾:

« Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste. ».

107. Le texte précise que l'organe d'administration assume la responsabilité de l'établissement des comptes annuels, en ce compris du contrôle interne qui sous-tend l'établissement desdits comptes annuels. A ce sujet, il est utile de rappeler que le CSA comporte plusieurs obligations concernant le contrôle interne. Il s'agit notamment des articles 3:6, §2 (sociétés cotées), 3:32, §1, 7° (rapport de gestion sur les comptes consolidés), 3:63, §2, 3° (services non-audit interdits) et 7:99, §4, 3) (missions du comité d'audit) CSA. Par ailleurs, il n'y a aucune disposition semblable sur le contrôle interne applicable aux associations et fondations. Il résulte de ce qui précède que la plupart des sociétés, associations et fondations n'ont pas d'obligations légales en ce qui concerne la mise en place de procédures de contrôle interne. En l'absence d'obligations légales dans la plupart des sociétés, associations et fondations et parce que le contrôle interne est essentiel à la réalisation de l'audit, la reconnaissance de cette responsabilité doit être indiquée dans la lettre de mission signée par l'entité. Par ailleurs, cette responsabilité englobe l'évaluation de la capacité de l'entité auditée à poursuivre son exploitation, en ce compris l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation. Dans

⁽²¹⁾ Voir les modèles de rapport du commissaire annexés à la norme complémentaire (version révisée 2020).

le nouveau texte de ce paragraphe, il est également explicitement fait référence au fait que l'évaluation de la continuité d'exploitation fait également partie des responsabilités de l'organe d'administration de l'entité auditée.

1.2.9. Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

108. Sauf dans le cas d'une abstention d'opinion (*cf. infra*, n° 110), le texte à utiliser, conformément à la norme ISA 700 (Révisée), complété par la disposition de l'article 3:75, §4 CSA (art. 144, §4 C. Soc.), est le suivant⁽²²⁾:

« Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;*

⁽²²⁾ Voir les modèles de rapport du commissaire annexés à la norme complémentaire (version révisée 2020).

- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne. ».

Dans le cas d'une EIP, le texte précédent est complété par les formulations suivantes⁽²³⁾:

« Nous communiquons à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne. ».

Nous fournissons également à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

⁽²³⁾ Modèles de rapport du commissaire annexés à la norme complémentaire (version révisée 2020).

Parmi les points communiqués à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation en interdit la publication. ».

109. Comme décrit ci-avant (cf. *supra*, n° 107), les aspects concernant la continuité d'exploitation relèvent avant tout de la responsabilité de l'organe d'administration de l'entité audité. La description des responsabilités du commissaire a été explicitement étendue dans le nouveau texte à l'aide notamment de la mention relative à la responsabilité du commissaire quant à la conclusion sur le caractère approprié du principe comptable de continuité d'exploitation et quant à la détermination de la présence d'une incertitude significative concernant la continuité d'exploitation. Il est explicitement fait mention du fait que le commissaire doit obtenir les éléments probants y relatifs jusqu'à la date du rapport du commissaire.

110. Dans le cas particulier d'une abstention d'opinion justifiée par l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés⁽²⁴⁾, le commissaire doit utiliser, conformément au paragraphe 28 de la norme ISA 705 (Révisée), le texte suivant:

« Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des comptes annuels de la Société selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique et d'émettre un rapport de commissaire. Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. Cependant, en raison du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.».

Le commissaire mentionnera dans son rapport qu'il a effectué son audit selon les normes ISA applicables en Belgique. Comme évoqué au n° 46 ci-dessus, vu le décalage de temps éventuel entre la date d'entrée en vigueur des normes ISA au niveau international et le moment de l'approbation des normes ISA en Belgique par le CSPE et le ministre ayant l'Économie dans ses attributions, la norme complémentaire (version révisée 2020) prévoit en son paragraphe 8 que cette mention sera éventuellement complétée et ce par la phrase « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit*

⁽²⁴⁾ La norme ISA 705 (Révisée) (par. 10) prévoit également que le commissaire doit formuler une abstention d'opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares où plusieurs incertitudes interviennent, et bien qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les comptes annuels en raison de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les comptes annuels.

approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national. » Dans ce cas, le commissaire mentionnera les normes ISA qu'il a appliquées en renvoyant à la date à laquelle ces normes ont été rendues applicables par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Le commissaire doit respecter toutes les normes ISA rendues applicables à cette date et ne peut pas choisir d'appliquer en partie ces normes ISA de manière sélective. L'insertion de cette phrase dépendra également de l'utilisation anticipée éventuelle par le commissaire des normes ISA en vigueur au niveau international et non encore approuvées en Belgique (par. 8 de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA⁽²⁵⁾).

111. On constate que la référence à l'indépendance est requise en vertu du paragraphe 28 (c) de la norme ISA 705 (Révisée) et de l'article 3:75, §1, 11° CSA (art. 144, §1^{er}, 11° C. Soc.).

1.2.10. Données comparatives

A. Principes généraux

112. Conformément aux objectifs de la norme ISA 710, paragraphe 5, lors de la rédaction de son rapport sur les états financiers, le commissaire doit avoir recueilli suffisamment d'éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable relatives aux données comparatives. Plusieurs sections de cet ouvrage traitent de cet aspect.

Cependant, étant donné que ces diligences s'appliquent lors de chaque audit (premier exercice audité (avec un autre commissaire ou sans commissaire précédemment) ou dans le cas d'un deuxième ou troisième exercice du mandat de commissaire), il n'est pas inutile de rappeler les principes généraux.

113. Les données comparatives comprennent les chiffres correspondants et les états financiers comparatifs. En Belgique, ces « données comparatives » concernent, dans le contexte du référentiel comptable applicable (AR/CSA), les chiffres correspondants (et non des comptes annuels comparatifs). Ces chiffres correspondants font partie intégrante des comptes annuels de l'exercice audité, et ont pour unique objectif de permettre une comparaison avec les informations reprises relatives à l'exercice précédant l'exercice audité. Pour rappel, l'opinion du commissaire se rapporte à l'exercice audité et non à l'exercice précédent sans préjudice de ce qui est mentionné ci-dessous.

⁽²⁵⁾ Le paragraphe 8 de la norme (Révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA stipule : « *Sans préjudice des paragraphes 1 à 3 de la présente norme, dans la mesure où l'application dans le contexte belge des normes ISA ou ISRE ou de leurs mises à jour éventuelles ne fait pas l'objet d'une norme belge, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette application.* ».

114. Conformément à la norme ISA 710 (par. 7), le commissaire doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. À cette fin, le commissaire doit apprécier si :

- a) les données comparatives sont en accord avec les montants et les autres informations présentés pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraités ; et
- b) les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et s'ils sont présentés et communiqués de manière adéquate.

115. Pour rappel, l'article 3:11 AR/CSA (art. 33 AR/C. Soc.) stipule que si les produits ou les charges sont influencés de façon importante par des produits et des charges imputables à un autre exercice, il en est fait mention dans l'annexe. L'absence d'une telle mention impactera l'image fidèle des comptes annuels (voir commentaires, *infra*, section 1.5.6).

116. Les sections 1.5.5., 1.5.6. et 2.3. traitent de diverses circonstances, entre autres, relatives aux chiffres correspondants ayant un impact éventuel sur l'opinion du commissaire.

B. Chiffres correspondants ayant fait l'objet d'une opinion modifiée

117. L'opinion du commissaire sur l'exercice audité sera généralement modifiée lorsque les chiffres correspondants ont fait l'objet d'une opinion modifiée. Ainsi, par exemple lorsqu'une anomalie significative était présente l'exercice précédant l'exercice audité et qu'elle influence l'image fidèle des comptes annuels audités, il y aura lieu soit d'exprimer une opinion modifiée, soit de corriger les comptes annuels (voir commentaires, *infra*, sections 1.5.5. et 2.3.).

1.3. LES AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES

1.3.1. Structure de la partie relative aux autres obligations légales et réglementaires

118. Conformément aux articles 3:75, §1, 3°, 5°, 6°, 8°, 9°, 10° et 11° et 3:80, §1, 4°, 5° et 7° CSA (art. 144, §1^{er}, 3°, 5°, 6°, 8°, 9°, 10° et 11° et 148, §1^{er}, 4°, 5° et 7° C. Soc.) et à la norme ISA 720 (Révisée), le rapport du commissaire doit comprendre différentes sections, prévues au paragraphe 22 de la norme complémentaire (version révisée 2020). Ces points sont repris dans la seconde partie du rapport du commissaire intitulé « Autres obligations légales et réglementaires » ; il s'agit de points qui ne portent pas atteinte à l'opinion sur les comptes annuels (ou consolidés) reprise dans la première partie intitulée « Rapport sur les comptes annuels (consolidés) ».

119. La partie « Autres obligations légales et réglementaires » au sens de la norme ISA 700 (Révisée) sera placée après le « Rapport sur les comptes annuels (consolidés) ». Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

120. Le commissaire doit adapter la partie « Autres obligations légales et réglementaires » en fonction des spécificités de la mission, des responsabilités de l'organe d'administration et du commissaire, de la forme juridique de l'entité, et/ou des dispositions légales et réglementaires applicables.

Conformément aux exigences du CSA, de la norme complémentaire (version révisée 2020) et de la norme ISA 720 (Révisée), le commissaire doit reprendre dans son rapport, les points complémentaires suivants, qui, compte tenu de leurs différences importantes, sont repris ci-après distinctement lorsque le rapport d'audit porte soit sur les comptes annuels (art. 3:75 CSA) (art. 144, §1^{er} C. Soc.) soit sur les comptes consolidés (art. 3:80, §1 CSA) (art. 148, §1^{er} C. Soc.):

A. Lorsque le rapport du commissaire porte sur des comptes annuels:

- (i) une section « Responsabilités de l'organe d'administration » ;
- (ii) une section « Responsabilités du commissaire » ;
- (iii) une section « Aspects relatifs au rapport de gestion ⁽²⁶⁾ [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel] » ;
- (iv) le cas échéant, une section « Mention relative au bilan social » ;
- (v) le cas échéant, une section « Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1, 5° et 7° CSA (art. 100, §1^{er}, 5° et 6°/1 C. Soc.) » ;
- (vi) une section « Mentions relatives à l'indépendance » ;
- (vii) une section relative aux autres mentions requises par le CSA ; et
- (viii) le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points.

Les points (iv) et (v) ne sont pas applicables aux ASBL, AISBL et aux fondations.

B. Lorsque le rapport du commissaire porte sur des comptes consolidés:

- (i) une section « Responsabilités de l'organe d'administration » ;
- (ii) une section « Responsabilités du commissaire » ;
- (iii) une section « Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel] » ;
- (iv) une section « Mentions relatives à l'indépendance » ;
- (v) une section relative aux autres mentions requises par le CSA ; et
- (vi) le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points.

1.3.2. Points requis par le CSA et la norme ISA 720 (Révisée)

121. Les points, dits « éléments », repris dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » sont traités par la norme ISA 720 (Révisée) et par la norme

⁽²⁶⁾ D'application lorsqu'un rapport de gestion est établi.

complémentaire (version révisée 2020) et sont à reprendre par le commissaire dans les différentes sections telles que présentées ci-après.⁽²⁷⁾

A. Section « Responsabilités de l'organe d'administration »

122. Dans le cadre de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » et lorsque le rapport d'audit porte sur des comptes annuels, le paragraphe relatif à la responsabilité de l'organe d'administration prévu par la norme complémentaire (version révisée 2020) est le suivant:

« L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci⁽²⁸⁾] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires.] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société. ».

123. Dans le cadre de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » et lorsque le rapport d'audit porte sur des comptes consolidés, la section relative aux responsabilités de l'organe d'administration prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci⁽²⁹⁾] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]. ».

B. Section « Responsabilités du commissaire »

124. Dans le cadre de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » et lorsque le rapport d'audit porte sur des comptes annuels, la section relative aux responsabilités du commissaire prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

⁽²⁷⁾ En ce qui concerne la norme ISA 720 (Révisée) traitant des obligations au regard des autres informations, il est intéressant de rappeler que dans le contexte des normes internationales, cette section est incorporée dans la partie « rapport sur les comptes annuels ». À des fins de clarté et compte tenu des obligations légales belges relatives à l'opinion sur le rapport de gestion, la norme complémentaire (version révisée 2020) a intégré les éléments requis par cette section dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » du rapport et ceci conformément à l'alternative autorisée par le paragraphe 24 de la norme ISA 720 (Révisée).

⁽²⁸⁾ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:6, §4 CSA (art. 96, §4 C. Soc.) et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion.

⁽²⁹⁾ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32 §2 CSA (art. 119, §2 C. Soc.) et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés.

« Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [, la déclaration non financière annexée à celui-ci⁽³⁰⁾] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires.]⁽³¹⁾ et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments. ».

La formulation « certaines dispositions » est utilisée puisque sont visées les dispositions mentionnées dans l'article 3:75 CSA (art. 144 C. Soc.) traitant du rapport du commissaire, dont certaines pourraient ne pas être d'application pour certains mandats.

125. Dans le cadre de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » et lorsque le rapport d'audit porte sur des comptes consolidés, la section relative aux responsabilités du commissaire prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [, la déclaration non financière annexée à celui-ci⁽³²⁾] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments]. ».

C. Section « Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel] »

126. En Belgique la plupart des entités sont amenées à établir un rapport de gestion : pour les sociétés, cette obligation est visée aux articles 3:5 et 3:32 CSA (art. 95 et 119 C. Soc.) ; pour les associations et fondations (lorsqu'elle doivent désigner un commissaire), cette obligation découle des articles 3:48 et 3:52 CSA (nouveau par rapport au C. Soc.). Le contenu, déterminé par la loi, des deux rapports de gestion est pratiquement le même. L'annexe 1 de la norme complémentaire (version révisée 2020) comprend également une illustration schématique relative au rapport de gestion.

127. Certaines entités, qu'elles soient tenues ou non d'établir un rapport de gestion, établissent également un rapport annuel. Cela correspond à la notion d'« autres informations » au sens de la norme ISA 720 (Révisée).⁽³³⁾

⁽³⁰⁾ *Ibid.*

⁽³¹⁾ La notion de « certains documents » est traitée, infra, dans les points D. et E.

⁽³²⁾ *Ibid.*

⁽³³⁾ Par. 12 (c) de la norme ISA 720 (Révisée) définit « autres informations » comme suit : « Les informations financières ou non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états) contenues dans le rapport annuel d'une société. ».

Un rapport annuel est défini par la norme ISA 720 (Révisée) comme « *un document ou une combinaison de documents généralement préparés sur une base annuelle par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique, dont l'objectif consiste à fournir aux actionnaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière, tels qu'ils sont présentés dans les états financiers. Un rapport annuel contient ou accompagne les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états et comprend généralement des informations sur les évolutions de l'entité, ses perspectives d'avenir et les risques et incertitudes auxquels elle est exposée, une communication de groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des rapports en matière de gouvernement d'entreprise.* ». Une entité devant donc publier un rapport de gestion établi conformément au CSA peut reprendre celui-ci dans un rapport annuel comprenant d'autres informations sur les activités de l'entité. Certaines associations et fondations établissent un rapport moral ou un rapport d'activité, et lorsqu'il existe, intègrent dans ce rapport, leur rapport de gestion. Ces rapports sont visés selon les cas, par la notion de rapport annuel de la norme ISA 720 (Révisée).

Si les critères relatifs à la notion de « rapport annuel », tels que précisés dans la norme ISA 720, sont rencontrés, cette norme sera d'application pour les informations contenues dans le rapport annuel / rapport d'activité. L'annexe 6 met en évidence les critères à analyser suivant les circonstances rencontrées. (voir également *infra*, section 3.8.)

128. Les diligences requises tant en ce qui concerne le rapport de gestion qu'en ce qui concerne les autres informations contenues dans le rapport annuel, proviennent de dispositions figurant dans la norme complémentaire (version révisée 2020), complétées par des dispositions de la norme ISA 720 (Révisée).

129. Les objectifs de la norme ISA 720 (Révisée) sont (par. 11):

- a) d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers ;
- b) d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance que l'auditeur a acquise lors de l'audit (voir la norme ISA 720 (Révisée)) ;
- c) de répondre de façon appropriée lorsqu'il constate qu'il semble exister de telles incohérences significatives, ou lorsque l'auditeur constate que les autres informations semblent comporter une anomalie significative ; et
- d) d'émettre un rapport conforme à la norme ISA 720 (Révisée).

130. Il n'est certainement pas inutile de mettre en évidence les paragraphes de la norme ISA 720 (Révisée) détaillant la démarche.

Conformément au paragraphe 14, l'auditeur doit procéder à une lecture des autres informations et, ce faisant doit:

- a) apprécier s'il existe une incohérence significative entre ces autres informations et les états financiers. Pour les besoins de cette appréciation, l'auditeur doit, pour évaluer leur cohérence, comparer des montants ou autres éléments sélectionnés

parmi les autres informations (qui sont censés être identiques à des montants ou autres éléments des états financiers ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard) avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers ; et

- b) apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit, dans le contexte des éléments probants recueillis et des conclusions tirées lors de l'audit.

Lorsqu'il procède à la lecture des autres informations conformément au paragraphe 14, l'auditeur doit (ISA 720 (Révisée), par. 15) rester attentif aux indices suggérant que les autres informations qui ne sont pas liées aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit (voir la norme ISA 720 (Révisée), par. A30-A38) comportent une anomalie significative. Le paragraphe A24 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence l'importance des facteurs pouvant être pris en compte pour déterminer à quels membres de l'équipe affectée à la mission il convient de confier les tâches requises par les paragraphes 14–15 de cette norme ISA.

Enfin, le paragraphe 16 précise que si l'auditeur identifie qu'il semble exister une incohérence significative (ou se rend compte que les autres informations semblent comporter une anomalie significative), il doit s'en entretenir avec la direction et, au besoin, mettre en œuvre d'autres procédures pour tirer une conclusion quant à savoir:

- a) s'il existe une anomalie significative dans les autres informations ;
- b) s'il existe une anomalie significative dans les états financiers ;
- c) s'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement.

En résumé, les deux premières phases visent les incohérences significatives, à savoir une première phase (par. 14(a)) visant à apprécier la « concordance » et une deuxième phase (par. 14 (b)) consistant à apprécier la cohérence par rapport à la connaissance acquise lors de l'audit. La troisième phase (par. 15) permet de rester attentif à l'existence d'anomalies significatives, non nécessairement liées aux deux premières phases. Finalement, au cours de la quatrième phase (par. 16), le commissaire devra conclure sur l'existence ou non d'une anomalie significative et ensuite, prendre les dispositions qui s'imposent, conformément aux paragraphes suivants de la norme ISA 720 (Révisée).

Concernant cette section et compte tenu des spécificités belges, la norme complémentaire (version révisée 2020) précise que cette section sera différente selon que seul un rapport de gestion est établi ou qu'un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion est également disponible.

Rapport de gestion

131. Pour rappel, avec l'entrée en vigueur du CSA, les A(I)SBL et les fondations qui ne sont pas petites, sont également tenues d'établir un « rapport de gestion » (art. 3:48 et 3:52 CSA) dans lequel doivent figurer des informations similaires à celles contenues dans le rapport de gestion des sociétés (art. 3:6 CSA).

132. Les diligences requises relatives aux procédures de vérification du rapport de gestion comportent les démarches suivantes⁽³⁴⁾:

- (i) la vérification que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au CSA ;
- (ii) la vérification que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels (ou consolidés) ;
- (iii) la vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion ;
- (iv) la vérification que le rapport de gestion ne comporte pas d'anomalie significative, en particulier par rapport à la connaissance acquise lors de l'audit.

133. La norme ISA 720 (Révisée), paragraphe 12(b) définit l'anomalie dans les autres informations comme étant le fait, pour les autres informations, d'être incorrectement formulées ou autrement trompeuses (y compris parce que des informations nécessaires pour bien comprendre un élément communiqué dans les autres informations sont omises ou occultées). Complémentairement, le paragraphe A6 signale que lorsqu'un point particulier est présenté dans les autres informations, il peut arriver que celles-ci omettent ou occultent des informations qui sont nécessaires pour bien comprendre ce point. Par exemple, si les autres informations sont censées décrire les indicateurs de performances clé utilisés par l'organe d'administration, l'omission de l'un de ces indicateurs pourrait signifier que les autres informations sont trompeuses.

134. En mettant en œuvre ces diligences, le commissaire doit prendre en considération le principe d'importance relative, sauf lorsque celui-ci est exclu par ou en vertu de la loi. Le lecteur du présent ouvrage prendra utilement connaissance de la norme ISA 720 (Révisée), paragraphe A7, qui illustre quelques caractéristiques fournissant à l'auditeur un cadre de référence pour déterminer si une anomalie dans les autres informations est significative.

Si l'organe d'administration d'une entité, qui ne se trouve pas dans les conditions légales qui l'obligent à établir un rapport de gestion, établit un document appelé 'rapport de gestion' ou donnant la perception d'être un rapport de gestion, le commissaire doit appliquer la norme ISA 720 (Révisée) et faire rapport conformément aux paragraphes 62 et 63 de la norme complémentaire (version révisée 2020). Le commissaire peut, dans la section concernée, mentionner que l'entité n'est pas légalement tenue d'établir un « rapport de gestion » mais a décidé d'en établir un sans respecter l'article 3:6 ou 3:32 CSA (norme complémentaire (version révisée 2020), par. 39 et A20).

135. A la suite de ses constatations relatives au rapport de gestion, le commissaire doit reprendre une section « Aspects relatifs au rapport de gestion » dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ». Outre les exigences de l'article 3:75, §1^{er}, al. 1^{er}, 6^o CSA (3:80, §1^{er}, al. 1^{er}, 5^o CSA), le commissaire doit également inclure dans la section susmentionnée un paragraphe concernant l'absence ou l'existence d'une anomalie significative dans le rapport de gestion, conformément à la norme ISA 720 (Révisée).

⁽³⁴⁾ Paragraphe 38 de la norme complémentaire (version révisée 2020).

136. Lorsque le rapport d’audit porte sur des comptes annuels et que seul un rapport de gestion est établi (pas de rapport annuel) (sur lequel le commissaire doit s’exprimer conformément à l’art. 3:75, §1^{er}, al. 1^{er}, 6^o CSA), la section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« A l’issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d’avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément [aux articles 3:5 et 3:6] [à l’article 3:48] [à l’article 3:52] du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer. ».

137. Lorsque le rapport d’audit porte sur des comptes consolidés et que seul un rapport de gestion est établi (et donc pas de rapport annuel sur les comptes consolidés) (sur lequel le commissaire doit s’exprimer conformément à l’art. 3:80, §1^{er}, al. 1^{er}, 5^o CSA), la section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« A l’issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d’avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice, et a été établi conformément à l’article 3:32 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer. ».

138. Lorsque le rapport d’audit porte sur des comptes annuels et que l’entité a établi un rapport de gestion (et donc pas de rapport annuel) bien qu’elle ne se trouve pas dans les conditions légales (rapport de gestion établi sur une base volontaire), la section sera la suivante (norme complémentaire (version révisée 2020), par. 62):

« Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si [le rapport de gestion]⁽³⁵⁾ comporte une anomalie significative, à savoir une non-conformité significative avec les comptes annuels ou une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer. ».

⁽³⁵⁾ Conformément au par. 62 de la norme complémentaire (version révisée 2020), le commissaire doit reprendre la dénomination du rapport de gestion établi sur une base volontaire dans l’intitulé de la section (« Aspects relatifs au [rapport de gestion] »).

Autres informations contenues dans le rapport annuel

139. Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (consolidés) et le rapport du commissaire sur ceux-ci, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier les « autres informations » obtenues avant la date de son rapport du commissaire dans cette section, tel que prévu par le paragraphe 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020).

46

Les diligences requises relatives aux « autres informations contenues dans le rapport annuel » comportent les démarches telles que prévues par la norme ISA 720 (Révisée).

140. Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds). Afin que le lecteur du rapport sache clairement quels documents ont été visés par les travaux du commissaire, il est important qu'ils soient explicitement mentionnés dans son rapport.

Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs des banques, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme. Dans le cadre d'une EIP répondant aux critères de l'art. 3:6, §4 CSA (art. 96, §4 C. Soc.), les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font partie du rapport de gestion, et à ce titre, font dès lors partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée). Dans le cadre d'une société cotée sur un marché réglementé au sens de l'art. 1:11 CSA (art. 4 C. Soc.), la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, aux membres du comité de direction, aux autres dirigeants et aux délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration du gouvernement d'entreprise, qui constitue

une section spécifique du rapport de gestion (art. 3:6, §2 CSA) (art. 96, §2 C. Soc.) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée)⁽³⁶⁾.

141. Dans le cadre des entités d'intérêt public visées à l'article 3:6, §4 (ou (3:32, §2) CSA (art. 96, §4 (ou 119, §2) C. Soc.), les informations non financières requises par le code font parties du rapport de gestion (sur les comptes consolidés) ou sont jointes à celui-ci via un rapport distinct. (*cf.*, *infra*, n° 147). Le commissaire veillera à ce que ces informations soient clairement identifiées comme éléments du rapport de gestion.

142. Lorsque le rapport d'audit porte sur des comptes annuels et qu'un rapport annuel (ou un rapport d'activités), comprenant le rapport de gestion (sur lequel le commissaire doit s'exprimer conformément à l'art. 3:75 CSA), est publié, la section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément [aux articles 3:5 et 3:6] [à l'article 3:48] [à l'article 3:52] du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir:

– [à compléter]

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer. ».

143. Lorsque le rapport d'audit porte sur des comptes consolidés et qu'un rapport annuel, comprenant le rapport de gestion sur les comptes consolidés (sur lequel le commissaire doit s'exprimer conformément à l'art. 3:80, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 5° CSA), est publié, la section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:32 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de

⁽³⁶⁾ Par ailleurs, l'art. 3:6, §1^{er}, al. 2, CSA prévoit : « 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. ».

l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir:

– [à compléter]

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer. ».

144. Lorsque le rapport d'audit porte sur des comptes annuels et qu'un rapport annuel est publié, qui comprend un rapport de gestion établi sur une base volontaire (voir également, *supra*, n° 134), la section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel [rapport d'activités], à savoir:

– [à compléter]

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une non-conformité significative avec les comptes annuels ou une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer. ».

145. Par ailleurs, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), paragraphe 22(e)(ii), si l'auditeur conclut que les autres informations comportent des anomalies significatives, il doit décrire cette anomalie significative. (*cf.*, *infra*, section 3.2.).

1. Rapport d'audit comporte une abstention d'opinion

146. Lorsque le rapport d'audit sur les comptes annuels (consolidés) comporte une abstention d'opinion, le commissaire tiendra compte de la norme ISA 705 (Révisée) (par. 19) qui précise que la section ne peut comprendre une mention sur le rapport de gestion (et, le cas échéant, les autres informations contenues dans le rapport annuel) relative à l'absence ou à la présence d'anomalie significative. Seul le paragraphe relatif à la concordance avec les comptes annuels (consolidés) et à l'établissement conformément aux articles 3:5 et 3:6 (ou 3:32) CSA (art. 95 et 96 (ou 119) C. Soc.) figurera dans la section (*cf.*, *infra*, section 3.1.5.).

2. Information non financière

147. La loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes a modifié l'article 96 (et 119) du Code des sociétés applicable à ce moment (actuellement l'art. 3:6 (et 3:32) CSA), et plus particulièrement a inséré un §4 (§2), qui s'applique aux sociétés répondant à toutes les conditions suivantes:

1) la société est une entité d'intérêt public, visée à l'article 1:12 CSA (art. 4/1 C. Soc.);

- 2) la société dépasse, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, le critère du nombre moyen de 500 salariés sur l'exercice ;
- 3) la société dépasse, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, au moins un des deux critères suivants, à condition que ces critères soient calculés sur la base individuelle, sauf s'il s'agit d'une société mère:
 - a. le total du bilan, visé à l'article 1:26, §1^{er}, CSA (art. 16, §1^{er} C. Soc.) ;
 - b. le chiffre d'affaires annuel, visé à l'article 1:26, §1^{er} CSA (art. 16, §1^{er} C. Soc.).

148. En ce qui concerne l'impact de ces exigences relatives aux informations non financières, deux cas de figure sont à distinguer.

149. *Premier cas de figure : la déclaration de l'information non financière est totalement intégrée dans le rapport de gestion établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 (ou 3:32) CSA (art. 95 et 96 (ou 119) C. Soc.).*

Etant donné que la seconde partie du rapport du commissaire contient déjà une section distincte relative au rapport de gestion, dans laquelle la déclaration sur les informations non financières est intégrée, il n'est pas nécessaire de reprendre un texte distinct relatif à cette déclaration.

Cependant, une remarque importante doit être faite.

Le CSA requiert que, pour l'établissement de cette information non financière, les sociétés se basent sur un cadre de référence européen et international reconnu, tel que la *Global Reporting Initiative* ou GRI. Il est important de souligner que le rapport de commissaire ne peut pas être considéré comme un substitut du rapport d'assurance sur le développement durable, établi, le cas échéant, conformément à la norme ISAE 3000 (*International Standard on Assurance Engagements*) et dans lequel une conclusion (généralement sous forme négative) est formulée quant à la concordance ou non d'informations non financières avec un tel cadre de référence.

Le texte tel que prévu par la norme complémentaire (version révisée 2020) à reprendre dans ce premier cas de figure est le suivant:

« L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 [3:32, §2] du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion [sur les comptes consolidés]. Pour l'établissement de cette information non financière, la société s'est basée sur [le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)]. Conformément à l'article 3:75, §1^{er}, 6° [3:80, §1^{er}, 5°] du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s). ».

150. *Deuxième cas de figure : la déclaration information non financière est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion, annexé à celui-ci.*

L'article 3:75, §1, 6° (3:80, §1, 5°) CSA (art. 144, §1^{er}, 6° (148, §1^{er}, 5°) C. Soc.) requiert que le rapport du commissaire contienne une opinion indiquant si ce rapport distinct comprend les informations requises et concorde ou non avec les comptes annuels (consolidés) pour le même exercice.

La remarque formulée sous le n° 149 ci-dessus s'applique également.

Le texte tel que prévu par la norme complémentaire (version révisée 2020) à reprendre dans ce deuxième cas de figure est le suivant:

« L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 [3:32, §2] du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion [sur les comptes consolidés]. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:6, §4 [3:32, §2] du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes annuels [consolidés] pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la société [le Groupe] s'est basé[e] sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:75, §1, 6° [3:80, §1, 5°] du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné dans le rapport de gestion [sur les comptes consolidés]. »

D. Section « Mention relative au bilan social »

151. Par le passé, l'IRE a publié deux communications (2014/10 et 2017/06) et un avis (2012/03) sur les travaux que le commissaire doit effectuer concernant le bilan social. Cette doctrine est désormais ancrée dans la norme complémentaire (version révisée 2020). A nouveau, une distinction est faite entre les travaux à effectuer et le rapportage.

152. Lorsque l'entité doit établir un bilan social, le commissaire doit s'assurer que celui-ci a été établi conformément aux dispositions légales applicables.

153. Lorsque le bilan social fait partie des comptes annuels (associations et fondations), le respect des normes ISA permettront au commissaire d'exprimer une opinion sur l'image fidèle des comptes annuels, incluant le bilan social. Lorsque le bilan social ne fait pas partie des comptes annuels, le commissaire doit vérifier si le bilan social à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8°, CSA reprend, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par ce Code et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont il dispose dans le cadre de sa mission (par. 71, al. 1^{er}, norme complémentaire (version révisée 2020). Conformément à l'article 3:12, §2, CSA (art. 100, §2 C. Soc.), les données qui sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels ne doivent pas être mentionnées dans un document à déposer conformément à l'article 3:12 CSA (art. 100 C. Soc.).

154. La norme complémentaire (version révisée 2020) comprend des exemples de travaux à réaliser sur le bilan social, à inclure dans le programme de travail (par. A35 de la norme complémentaire (version révisée 2020)).

1. Forme de rapport si le bilan social ne fait pas partie des comptes annuels

155. Lorsque l'entité doit établir un bilan social et que celui-ci ne fait pas partie des comptes annuels (vraisemblablement pour la grande majorité des sociétés) et si le commissaire constate que le bilan social à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1, 8° CSA (art. 100, §1^{er}, 6/2° C. Soc.) reprend, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par le CSA et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont il dispose dans le cadre de sa mission, il doit l'indiquer dans la section « Mention relative au bilan social ».

156. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés et des associations, traite tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission. »

Cette section sera adaptée si le commissaire constate que le bilan social, tant dans sa forme et/ou dans son contenu, ne reprend pas toutes les informations prescrites par le CSA et/ou contient une incohérence significative au regard des informations dont il dispose dans le cadre de sa mission.

2. Forme de rapport si le bilan social fait partie des comptes annuels

157. Lorsque le bilan social fait partie des comptes annuels (ce qui est le cas pour les comptes annuels des associations et des fondations), les travaux d'audit effectués par le commissaire devront également comprendre l'examen du bilan social afin de s'assurer qu'il ne contient pas d'anomalie significative susceptible d'avoir un impact sur l'image fidèle. Par conséquent, s'il constate que le bilan social ne contient pas d'anomalie significative impactant l'image fidèle des comptes annuels, le commissaire ne doit pas exprimer une opinion modifiée. (par. 71, al. 2, de la norme complémentaire (version révisée 2020)). Si le commissaire constate que l'image fidèle du bilan social n'a pas été respectée, il devra exprimer une opinion modifiée sur les comptes annuels.

E. Le cas échéant : Section « Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° en 7° CSA (art. 100, §1^{er}, 5° et 6°/1 C. Soc.) »

158. Conformément à l'article 3:75, §1^{er}, 10° CSA (art. 144, §1^{er}, 10° C. Soc.), le commissaire doit reprendre, dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires », une mention qui indique si les documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5°, 7°, 8° et §2 CSA (art. 100, §1^{er}, 5°, 6°/1, 6°/2 et §2 C. Soc.) reprennent, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par ce Code.

159. Conformément à l'article 3:12, §2 CSA (art. 100, §2 C. Soc.), les données qui sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels ne doivent pas être mentionnées dans un document à déposer conformément à l'article 3:12 CSA (art. 100 C. Soc.).

160. Le commissaire doit reprendre dans cette section la liste des documents que l'entité doit déposer en complément aux comptes annuels conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° CSA (art. 100, §1^{er}, 5°, 6°/1 C. Soc.), qui lui ont été fournis par l'organe d'administration avec les comptes annuels, et qu'il les a vérifiés.

161. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission:

– *le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:*

- a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;*
- b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;*
- c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;*

– *la liste des entreprises dans lesquelles la société détient une participation. : [...]*

[La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.] »

F. Section « Mentions relatives à l'indépendance »

162. Conformément à l'article 3:75, §1^{er}, 11° et à l'article 3:80, §1^{er}, 7° CSA (art. 144, §1^{er}, 11° et art. 148, §1^{er}, 7° C. Soc.), le commissaire doit, dans la présente section, reprendre une mention confirmant qu'il n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels (consolidés) et qu'il est resté indépendant vis-à-vis de l'entité au cours de son mandat. S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également reprendre une phrase pour indiquer si le réseau a effectué des missions (in)compatibles avec le contrôle légal. Dans ce cas, la phrase reprise au numéro 163 est adaptée comme suit : *« Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat. »*

Si des honoraires relatifs à des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels (consolidés) visées à l'article 3:65 CSA (art. 134 C. Soc.) ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels (consolidés), il doit le confirmer dans cette section. En cas d'information manquante ou erronée n'ayant pas d'impact sur l'image fidèle, le commissaire veillera à prendre contact avec l'organe d'administration pour remédier à cette situation. A défaut, il doit mentionner l'information détaillée dans cette section et mentionner, dans la section prévue à cet effet, que cette situation constitue un cas de non-respect du CSA.

163. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) qui devra être adaptée en cas de réseau (voir, *supra*, n° 162, 1^{er} alinéa) ou d'établissement de comptes consolidés, est la suivante:

- *« Notre cabinet de révision n'a pas effectué aucune mission incompatible avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.*
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:]*
 - *[Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.*

OU

- *Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].]* ».

Dans le cas de cette dernière option, le commissaire doit mentionner, dans la section prévue à cet effet, que cette situation constitue un cas de non-respect du CSA.

G. Section « Autres mentions »

1. Tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires

164. En vertu de l'article 3:75, §1^{er}, 3° CSA (art. 144, §1^{er}, 3° C. Soc.), le commissaire est tenu d'informer l'assemblée générale sur le fait que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.

165. Si le commissaire a détecté des cas de non-respect majeur des dispositions du Code de droit économique relatives à la comptabilité des entreprises et de ses arrêtés d'exécution et si l'organe d'administration refuse de réaliser la correction demandée par le commissaire ou que la situation constatée ne peut être matériellement corrigée, il mentionnera le non-respect constaté.

Le commissaire appréciera selon les circonstances si l'existence d'une opinion modifiée impactera sa mention quant à la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. (*cf. infra*, sections 3.4. à 3.6.)

166. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique. ».

2. Respect des dispositions des statuts et du CSA

167. En vertu de l'article 3:75, §1^{er}, 9° CSA (art. 144, §1^{er}, 9° C. Soc.), le commissaire doit vérifier que l'assemblée générale est correctement informée en ce qui concerne le respect du CSA et des statuts.

168. Le commissaire doit indiquer qu'il n'a pas eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du CSA ou d'autres lois et réglementations qui font référence au CSA. A défaut, il mentionnera le non-respect constaté sauf si cette révélation est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment dans le cas où la société a pris les mesures correctrices appropriées (art. 3:75, §1^{er}, 9° CSA) (art. 144, §1^{er}, 9° C. Soc.).

169. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations. ».

3. Répartition des résultats

170. En vertu de l'article 3:75, §1^{er}, 8° CSA (art. 144, §1^{er}, 8° C. Soc.), le commissaire doit mentionner si la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au CSA. A défaut et après un entretien avec l'organe d'administration, il mentionnera le non-respect constaté.

171. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires. ».

172. Le commissaire appréciera selon les circonstances si l'existence d'une opinion modifiée impactera sa mention quant à la proposition de répartition des résultats. (*cf. infra*, sections 3.1. et 3.5.)

4. Rapport complémentaire au comité d'audit (EIP)

173. Lorsqu'il s'agit d'une EIP, le commissaire doit également mentionner que son rapport d'audit est conforme au contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014. La référence au rapport complémentaire ne peut pas aller au-delà de ce qui est stipulé à l'article 11 du Règlement et ne peut donc contenir aucune référence relative à son contenu⁽³⁷⁾.

174. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« Le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014. ».

5. Intérêts opposés de nature patrimoniale

175. Le Code des sociétés reste, dans certains cas, d'application aux événements survenus avant le 31 décembre 2019. En effet, l'application de la procédure relative aux conflits d'intérêts telle que régie par le CSA est de droit impératif (d'application à partir du 1^{er} janvier 2020). Le cas échéant, tant les dispositions du Code des sociétés que les dispositions du CSA seront d'application. (*Cf. infra*, section 3.7)

176. Lorsque l'organe d'administration prend une décision à propos de laquelle un administrateur a un intérêt opposé direct ou indirect de nature patrimoniale, le CSA requiert, en fonction de la forme de la société, que cette décision fasse l'objet d'une description, à reprendre dans le procès-verbal ou dans un rapport spécifique, de la nature de décision ou de l'opération et de la justification de la décision prise, ainsi que d'une description des conséquences patrimoniales pour la société. Les articles 5:77

⁽³⁷⁾ En ce qui concerne les sociétés anonymes cotées au sens de l'article 1:1 CSA (art. 4 C. Soc.), l'article 7:99, §7, 5° CSA (526bis, §6, 5 C. Soc.) s'applique.

(SRL), 6:65 (SC), 9:8 (ASBL) et 11:9 (fondations) CSA requièrent que cette partie du procès-verbal figure dans le rapport de gestion ou, lorsqu'il n'y a pas de rapport de gestion, dans une pièce qui est déposée en même temps que les comptes annuels.

177. Le commissaire prend connaissance du procès-verbal de la réunion de l'organe d'administration, qui le communique au commissaire et dans lequel il est fait mention de l'existence d'un intérêt opposé, direct ou indirect. Il vérifie si le procès-verbal mentionnant l'existence d'un conflit d'intérêts est suffisamment détaillé par rapport aux informations prescrites. Dans la section « Autres mentions » du rapport du commissaire, le commissaire doit évaluer les conséquences patrimoniales pour la société des décisions du conseil d'administration pour lesquelles il existe un intérêt opposé. Cependant, par analogie avec la vérification du non-respect du CSA et des statuts, il n'y a pas dans le chef du commissaire d'obligation de rechercher activement des cas d'intérêts opposés. (par. A43 de la norme complémentaire (version révisée 2020). De plus, si, de l'avis du commissaire, la description de la nature de la décision ou de l'opération, des conséquences patrimoniales ou la justification de la décision relative au conflit d'intérêts donnée dans le procès-verbal – repris dans le rapport de gestion ou dans une pièce déposée avec les comptes annuels – manque ou est insuffisante, il doit faire mention de cette insuffisance dans la section « Autres mentions », sans pour autant donner ou compléter lui-même l'information manquante ou insuffisante (par. 109 de la norme complémentaire (version révisée 2020).

178. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler]. ».

Une formulation alternative pourrait être la suivante:

« Nous avons évalué les conséquences patrimoniales de la décision prise par l'organe d'administration [insérer date] telle que décrite dans [référence à la décision prise concernant le conflit d'intérêts ou aux informations y relatives reprises dans le rapport de gestion ou dans les autres documents à déposer avec les comptes annuels] et nous n'avons pas de remarques à formuler. ».

179. Enfin, il est mentionné que les liquidateurs doivent également se conformer à la procédure prévue en cas de conflit d'intérêts mais, bien que la liquidation ne mette pas fin au mandat du commissaire, aucune intervention de ce dernier n'est prévue en cas de conflit d'intérêt du liquidateur (art. 2:98 CSA).

6. Distribution d'un acompte sur dividendes par une société anonyme

180. Si une SA contrôlée a procédé à la distribution d'un ou de plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport d'examen limité du commissaire relatif à ces acomptes sur dividendes doit, en vertu de l'article 7:213 CSA (art. 618 C. Soc.), être annexé au

rapport du commissaire à l'assemblée générale. En outre, le commissaire doit faire référence à ce rapport annexé, dans cette section.

181. La section prévue par la norme complémentaire (version révisée 2020) est la suivante:

« 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. ».

7. *Distributions par une société à responsabilité limitée ou par une société coopérative*

182. L'assemblée générale a le pouvoir de décider de l'affectation du bénéfice, y compris le bénéfice de l'exercice en cours, et du montant des distributions. Par extension – à condition qu'il y ait une délégation dans les statuts – l'organe d'administration, a le pouvoir de décider de procéder à des distributions provenant du bénéfice de l'exercice en cours, ou du bénéfice de l'exercice précédent tant que les comptes annuels de cet exercice n'ont pas été approuvés, le cas échéant, réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté. (art. 5:141 CSA)⁽³⁸⁾

Une telle distribution ne peut être effectuée que si:

- 1) L'assemblée générale, ou, s'il y a délégation statutaire, l'organe d'administration, a pris la décision de procéder à des distributions sur la base du test d'actif net. Ceci implique que l'assemblée générale ou l'organe d'administration ait constaté, sur la base des derniers comptes annuels approuvés ou d'un état plus récent résumant la situation active et passive, que l'actif net est suffisant pour permettre la distribution (art. 5:142 CSA). L'état plus récent résumant la situation active et passive est vérifié dans un « rapport d'examen limité » par le commissaire, s'il en a été nommé un. Ce rapport d'examen limité est annexé au rapport de contrôle annuel ; et
- 2) L'organe d'administration, avant de procéder au paiement effectif de la distribution, aura constaté que la distribution n'a pas pour conséquence que la société ne puisse plus s'acquitter de ses dettes exigibles pendant une période d'au moins douze mois (test de liquidité) (art. 5:143 CSA). La décision de l'organe d'administration doit être justifiée dans un rapport (spécial) qui n'est pas déposé. Les données comptables et financières historiques et prospectives de ce rapport spécial sont évaluées par le commissaire, s'il en a été nommé un. Le commissaire mentionne dans son rapport de contrôle annuel qu'il a exécuté cette mission.

L'IRE a adopté deux normes à ce sujet, qui ont été approuvées par le CSPE le 11 février 2022 et par le ministre de l'Economie le 12 mai 2022 (avis publié au *Moniteur belge* du 13 juin 2022, p. 50549).⁽³⁹⁾

183. Conformément aux paragraphes 95 à 98 de la norme complémentaire (version révisée 2020):

⁽³⁸⁾ En ce qui concerne la société coopérative (SC), les articles 6:114 au 6:117 CSA s'appliquent.

⁽³⁹⁾ Voir www.ibr-ire.be > Réglementation > Normes.

- 1) En ce qui concerne le test d'actif net:
 - a. le commissaire doit vérifier si la procédure relative au test d'actif net a été respectée lorsque la décision de distribution est prise sur la base des derniers comptes annuels approuvés ;
 - b. le texte à reprendre dans la section « Autres mentions », si le test d'actif net est effectué sur la base d'un état résumant la situation active et passive plus récent que les derniers comptes annuels approuvés ou lorsque la décision de procéder à une distribution est prise sur la base des comptes annuels avant l'assemblée générale annuelle qui approuve les comptes annuels (et la répartition du résultat), est le suivant:

« Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net. » ;

- 2) En ce qui concerne le test de liquidité le texte à reprendre dans la section « Autres mentions » est le suivant:

« Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration. ».

Lorsque l'organe d'administration, en vertu de l'article 5:141 (6:114), alinéa 2 CSA, prend la décision de procéder à une distribution, le commissaire doit vérifier si les statuts autorisent bien l'organe d'administration à procéder à de telles distributions. Lorsque les statuts ne prévoient pas de délégation et que l'organe d'administration décide malgré tout de procéder à une distribution, le commissaire doit le mentionner dans son rapport du commissaire en tant qu'infraction aux statuts et au CSA.

Si le test d'actif net ou de liquidité n'est pas effectué, cela constitue une infraction au CSA qui doit être mentionnée dans la seconde partie du rapport du commissaire, conformément à l'art. 3:75, §1^{er}, 9^o CSA.

Lorsque la décision de procéder à une distribution est prise sur la base des comptes annuels avant la tenue de l'assemblée générale annuelle qui approuve les comptes annuels (et la répartition du résultat), il s'agit d'un état financier à la date de clôture de l'exercice couvrant un exercice complet qui doit, dans le cadre de cette législation, également être soumis à cette évaluation (art. 5:142, 2^e al. CSA). Si le test d'actif net est effectué dans le prolongement de l'approbation des comptes annuels soumis à l'assemblée générale, aucun rapport séparé relatif à cette mission n'est requis. Lorsque le commissaire constate, au cours de son audit des comptes annuels, que l'organe d'administration aurait dû établir un état résumant la situation active et passive, plus récent afin de faire le test d'actif net, il doit le mentionner dans son rapport du

commissaire conformément aux paragraphes 99 à 101 de la norme complémentaire (version révisée 2020) comme un cas de non-respect des statuts et du CSA.⁽⁴⁰⁾

Il est à noter que si l'organe d'administration, sur la base de son test de liquidité (positif), procède à la distribution nonobstant la conclusion négative du commissaire, il ne s'agit pas d'un cas de non-respect du CSA. En effet, le constat fait par l'organe d'administration est positif et la procédure a été respectée. Toutefois, ce fait aura probablement un impact sur l'opinion du commissaire sur l'image fidèle des comptes annuels dans le cadre de son évaluation du principe comptable de continuité d'exploitation. En outre, la procédure d'alarme (art. 5:153 CSA) pourrait être d'application.

1.3.3. Paragraphe relatif à d'autres points

184. Dans des situations spécifiques et conformément à l'article 3:75, §1^{er}, 5° CSA (art. 144, §1^{er}, 5° C. Soc.) et la norme ISA 706 (Révisée), le commissaire doit évaluer la nécessité d'inclure dans le présent paragraphe une référence à quelque question que ce soit sur laquelle il attire spécialement l'attention, et qui, selon son jugement professionnel, est pertinente pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur, ou de son rapport d'audit, sans que ce point doive être présenté ou mentionné dans les comptes annuels (norme ISA 706, par. 7 (b)). Dans ce cas, ces points doivent être pertinents pour la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».

1.3.4. Impact du schéma des comptes annuels utilisé sur la seconde partie du rapport du commissaire

185. Dans le cadre de sa mission, le commissaire doit indiquer dans son rapport, conformément à l'article 3:75, §1^{er}, 10° CSA, si les documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5°, 7°, 8°, et §2 CSA contiennent les informations requises par le CSA tant au niveau de la forme que du contenu. Cette mention dépendra du schéma appliqué par les entités puisqu'elles disposent de différents schémas mis à leur disposition par la Banque Nationale de Belgique. Ces différents schémas ont une incidence directe sur le contenu de la seconde partie du rapport du commissaire. Les documents qui, conformément à l'article 3:12 CSA, doivent être déposés par l'organe d'administration auprès de la Banque Nationale de Belgique dans les trente jours après l'approbation des comptes annuels et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice, peuvent ou non faire partie des comptes annuels, selon le schéma utilisé. Le paragraphe 2 du même article précise en effet que les informations qui sont déjà fournies de manière distincte dans les comptes annuels ne doivent pas être mentionnées dans un document à déposer.

⁽⁴⁰⁾ Voir la norme relative à la mission du commissaire aux articles 5:142 et 6:115, §1 du Code des sociétés et des associations (Test d'actif net).

La situation est résumée comme suit:

Schéma des comptes annuels	Informations mentionnées dans les annexes des comptes annuels			
	Etat des dettes (art. 3:12, §1, 5°, a) CSA)	Etat des dettes (art. 3:12, §1, 5° b) CSA)	Liste des entreprises (art. 3:12, §1, 7° CSA)	Bilan social (art. 3:12, §1, 8° CSA)
C-cap	OUI	OUI	OUI	NON
C-app	OUI	OUI	OUI	NON
A-cap	NON	NON	NON	NON
A-app	NON	NON	NON	NON
C-asbl	OUI	OUI	OUI	OUI
A-asbl	OUI	NON	NON	OUI
MIC	NON	NON	NON	NON

Rappelons qu'il n'existe pas de rubrique pré-établie pour indiquer le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics (art. 3:12, §1, 5° c) CSA). Ce montant sera mentionné sous la rubrique « Autres informations à indiquer dans l'annexe » ou dans un document distinct à déposer en vertu du CSA.

Le formulaire de dépôt mis à disposition par la Centrale des bilans pour les sociétés fait une distinction claire entre les comptes annuels et les autres documents à déposer en vertu du CSA. En ce qui concerne le schéma complet, ces autres documents comprennent, selon les circonstances, le rapport de gestion, le rapport du commissaire et, le cas échéant, le rapport sur les paiements aux gouvernements, le bilan social, le rapport de rémunération, les procès-verbaux ou les rapports relatifs aux conflits d'intérêts et/ou autres accords, le rapport du conseil de surveillance, les comptes annuels de la (des) entreprise(s) pour laquelle (lesquelles) la société déposante a une responsabilité illimitée, et d'autres documents.

1.4. INTERACTION ENTRE LE RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS (CONSOLIDÉS) ET LA PARTIE SUR LES AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES

186. Le commissaire doit prendre en considération, dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires », les conséquences d'une opinion modifiée dans son rapport sur les comptes annuels (consolidés).

Ainsi, lorsque le commissaire exprime dans son rapport sur les comptes annuels (consolidés) une opinion modifiée, il en apprécie également l'impact sur les éléments repris dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (voir également, *infra*, la section 3.1.).

187. Suivant les circonstances, le commissaire doit adapter, plus particulièrement:

- a) les aspects relatifs au rapport de gestion et, le cas échéant, aux autres informations contenues dans le rapport annuel, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), paragraphe 23 ;
- b) les autres mentions relatives:
 - à la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires ;
 - à la répartition des résultats ;
 - au non-respect des statuts ou du CSA ; en effet, concernant ce dernier, les dispositions légales et réglementaires en matière comptable sont prises en exécution du CSA. Le non-respect de celles-ci constitue dès lors une infraction au Code lui-même.

1.5. AUTRES ASPECTS

1.5.1. Le contrôle interne et le commissaire (bref rappel)

188. Dans le cadre de son audit, le commissaire doit prendre connaissance, conformément à la norme ISA 315 (Révisée), des mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il estime nécessaires pour appréhender, afin de les évaluer, les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques évalués. Lors de l'exécution de ses travaux, le commissaire pourrait constater que les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit sont inefficaces et qu'il ne peut s'y fier. Dans la mesure où cela est en conformité avec la norme ISA 330, il obtiendra des éléments probants et suffisants et appropriés en recourant à des contrôles de substance (vérifications de détail et procédures analytiques de substance).

Le présent ouvrage expose différentes situations concernant l'identification d'une anomalie significative ou l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, qu'elles résultent ou non d'une faiblesse du contrôle interne, ainsi que leur impact sur l'opinion du commissaire.

Lorsque le commissaire est confronté à un contrôle interne inefficace au sein d'une entité mais qu'il a néanmoins pu obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour exprimer une opinion sans réserve, il ne sera généralement pas approprié de mentionner ce fait dans son rapport du commissaire, par exemple dans un paragraphe relatif à d'autres points, afin d'éviter toute ambiguïté concernant l'opinion exprimée (voir également, *supra*, la section 1.2.7.). Dans certaines circonstances spécifiques, le commissaire souhaitera informer l'assemblée générale, dans le cadre de ses travaux

d'audit, des conséquences d'un contrôle interne inefficace. Toutefois, cette communication exceptionnelle ne dispense pas le commissaire de l'obligation de communiquer les faiblesses identifiées relatives à l'organisation administrative et au contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (ISA 265), par exemple dans une lettre de recommandation du commissaire.

1.5.2. Date et émission du rapport du commissaire

189. Il existe plusieurs délais à respecter par l'organe d'administration des sociétés pour la remise des pièces pour l'établissement du rapport du commissaire. Cela ressort du texte de l'article 3:74, alinéa 1^{er} CSA (art. 143, alinéa 1^{er} C. Soc.) qui, par ailleurs, fait une différence selon que la société est cotée (au sens de l'art. 1:11 CSA / art. 4 C. Soc.) ou non. On notera que de tels délais de remise de documents au commissaire par l'organe compétent sont applicables, par analogie, aux associations et fondations qui ont nommé un commissaire.⁽⁴¹⁾

190. Conformément au paragraphe A5 de la norme complémentaire (version révisée 2020), le rapport du commissaire doit être mis à la disposition des associés ou actionnaires au plus tard 15 jours (30 jours dans le cas de sociétés cotées au sens de l'article 1:11 CSA / article 4 C. Soc.) avant l'assemblée générale annuelle. Si l'organe d'administration reste en défaut de remettre au commissaire les pièces dans le délai légal visé à l'article 3:74, al. 1^{er} CSA (art. 143, al. 1^{er} C. Soc.), le commissaire doit évaluer s'il sera en mesure de respecter les délais légaux en matière de mise à disposition de son rapport ou non.

191. Il est important de noter que la date à prendre en considération pour déterminer le délai de 15 jours (30 jours dans le cas de sociétés cotées au sens de l'article 1:11 CSA / art. 4 C. Soc.) minimum pour la mise à disposition de son rapport de commissaire est la date d'assemblée générale statutaire.

Dans les cas où le commissaire ne pourrait pas respecter les délais qui lui sont imposés, il doit émettre un rapport de carence conformément à l'article 3:74, al. 2 CSA (art. 143, al. 2 C. Soc.).

L'assemblée générale statutaire ne peut en aucun cas être prévue plus de six mois après la clôture de l'exercice au vu de l'article 3:1, §1^{er} CSA (art. 92, §1^{er} C. Soc.).

Pour les A(I)SBL et fondations, vu que les dispositions du CSA qui leur sont applicables (avant ces dispositions étaient reprises dans la loi du 27 juin 1921) ne prévoient aucun délai légal minimal pour la mise à disposition des documents à l'assemblée générale⁽⁴²⁾, le commissaire utilisera, le cas échéant, le délai et la date de l'assemblée générale prévus dans les statuts. Il convient de ne pas perdre de vue que les articles

⁽⁴¹⁾ Conformément aux articles 3:47 et 3:51 CSA (art. 17, §7, 37, §7 et 53, §6 de la loi du 27 juin 1921).

⁽⁴²⁾ À l'exception de l'art. 9:14 CSA, qui prévoit que, pour ce qui concerne les ASBL, l'assemblée générale doit être convoquée au moins 15 jours avant celle-ci. (il s'agissait précédemment de l'art. 6 de la loi du 27 juin 1921 qui prévoyait au moins huit jours).

3:47 (pour les A(I)SBL) et 3:51 (pour les fondations) CSA (art. 17 (pour les ASBL) et 37 (pour les fondations) de la loi du 27 juin 1921) stipulent que les comptes annuels doivent être présentés à l'assemblée générale respectivement l'organe d'administration au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice.

On notera que, jusqu'à l'entrée en vigueur du CSA, l'article 53 (pour ce qui concerne les AISBL) ne prévoyait aucun délai. Dans ce dernier cas, à défaut de dispositions statutaires, le commissaire devait utiliser son jugement professionnel quant à la date d'émission d'un rapport de carence.

Le rapport de carence est expliqué plus en détail au chapitre 6.

1.5.3. Signature du rapport du commissaire et lieu d'établissement

192. En apposant sa signature au bas du rapport, le commissaire déclare vis-à-vis de toute personne concernée qu'il s'est conformé à l'ensemble des normes ISA afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, ainsi qu'aux dispositions légales et réglementaires applicables.

193. En Belgique, la fonction de commissaire dans une société peut être confiée à un réviseur d'entreprises, personne physique, ou à un cabinet de révision pour autant que celui-ci soit inscrit au registre public de l'IRE, ou à un cabinet d'audit enregistré (cf. art. 10, §2 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) au registre public de l'IRE.

194. Conformément à l'article 22, §1^{er} de la loi du 7 décembre 2016, « *chaque fois qu'une mission révisoriale est confiée à un cabinet de révision, celui-ci est tenu de désigner un représentant réviseur d'entreprises personne physique. Ce réviseur d'entreprises personne physique doit être en relation avec ce cabinet en tant qu'associé ou autre, et chargé de l'exécution de ladite mission au nom et pour compte du cabinet de révision. Dans l'exécution de cette mission révisoriale, le réviseur d'entreprises, personne physique, qui représente le cabinet de révision, détient seul le pouvoir de signature pour le compte du cabinet de révision.* ».

En matière de contrôle de qualité et de surveillance, le représentant est soumis aux mêmes conditions et règles que s'il exerçait cette mission en son nom et pour compte propre.

195. L'article 22, §4 de la loi du 7 décembre 2016 mentionne que le commissaire (l'auditeur) signe son rapport en son nom propre, le cas échéant agissant en qualité de représentant permanent d'un cabinet de révision. L'utilisation de la signature électronique par le biais d'une carte d'identité électronique (eID) ou par le biais d'un prestataire de services qualifié de l'Union européenne pour une signature des rapports

révisoraux des missions particulières mais aussi des rapports du commissaire est juridiquement valable et équivalente à une signature manuelle sur papier⁽⁴³⁾.

196. Le mode de présentation de la signature que le Conseil de l'IRE préconise est le suivant:

Lieu d'établissement, date et signature
 Cabinet de révision XYZ
 Commissaire
 Représenté par
 Nom
 Réviseur d'entreprises

197. Dans certains cas, l'associé ou l'administrateur d'un cabinet de révision est lui-même un cabinet de révision. Pour autant qu'on puisse admettre qu'un rapport de commissaire soit signé par « la société A, représentée par la société B », il faudrait ajouter que la société B qui exécute la mission révisorale est elle-même représentée par un réviseur d'entreprises personne physique, Monsieur/Madame B. Dans ces circonstances, le Conseil de l'IRE a jugé préférable que la « société intermédiaire » soit rendue transparente et que Monsieur/Madame B puisse être désigné(e) directement comme représentant du cabinet de révision A.

198. Conformément à l'article 3:75, §1, 12° (article 3:80, §1, 8°) CSA (art. 144, §1^{er}, 12° (article 148, §1^{er}, 8°) C. Soc.) et au paragraphe 48 de la norme ISA 700 (Révisée), le commissaire doit mentionner le lieu de son établissement dans son rapport.

199. Conformément au paragraphe A10 de la norme complémentaire (version révisée 2020), dans les cas où un commissaire dispose de plusieurs lieux d'établissement, il importe de déterminer à partir de quel lieu d'établissement le service concerné est fourni. Dès lors, le lieu d'établissement du commissaire correspondra à l'établissement à partir duquel le service d'audit a effectivement été fourni. Généralement, il s'agit d'une des adresses d'établissement du cabinet telles que reprises au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

1.5.4. Remplacement ou absence du représentant permanent du cabinet de révision

A. Suppléant⁽⁴⁴⁾

200. La désignation d'un suppléant peut poser des problèmes car le suppléant ne peut entrer en fonction que dans des circonstances clairement définies. Dans la mesure où l'assemblée générale de la société contrôlée n'a pas désigné le représentant du cabinet de révision *intuitu personae*, le conseil d'administration ou la gérance du cabinet de

⁽⁴³⁾ Cf. Avis IRE 2020/03. Voir pour un point de vue analogue : lecture combinée des avis de l'ICCI du 21 décembre 2018, du 6 août 2020 et du 14 octobre 2020.

⁽⁴⁴⁾ IRE, *Vademecum*, 2009, Tome I, p. 146.

révision désigne lui-même (ou elle-même) le réviseur d'entreprises qui représentera le cabinet de révision. Ces mêmes organes peuvent également modifier cette désignation en cours de mandat.

201. Dans des circonstances concrètes soumises à la Commission juridique de l'IRE, la suggestion portait sur le remplacement temporaire du représentant permanent pour signer un rapport, au cas où ce dernier serait légitimement empêché, notamment parce qu'il effectue des contrôles dans un pays étranger. Le mécanisme de suppléance n'est pas approprié pour répondre à ce type de situation. Il ne sera utile que lorsque le commissaire est dans l'impossibilité d'exécuter son mandat pendant une longue période. La Commission juridique considère que dans de telles circonstances, le commissaire légitimement empêché doit avoir la possibilité de se faire représenter par un confrère (application du régime de la délégation de signature).

Ce cas est régi *expressis verbis* dans l'article 22, §4, alinéa 4, alinéa 3, 2^{ème} phrase de la loi du 7 décembre 2016 : « (...) *En cas de force majeure, le réviseur d'entreprises personne physique peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.* ».

202. L'attention doit être attirée sur le problème de responsabilité qui découle de la délégation de signature. Un commissaire ne pourrait recourir à cette formule qu'en cas de force majeure, dans la mesure où il a accompli ou fait accomplir sous sa responsabilité les procédures d'audit nécessaires et s'il a pu donner son consentement personnel au contenu du rapport de commissaire.

B. Signature du rapport d'un confrère en son absence⁽⁴⁵⁾

203. En ce qui concerne l'absence d'un confrère qui est le représentant permanent du cabinet de révision, le Conseil de l'IRE a estimé qu'il y a lieu de faire une distinction entre deux cas. S'il s'agit d'une absence prolongée (p. ex. pour des raisons de santé), le cabinet de révision désignera un nouveau représentant permanent, en vertu de l'article 3:60 CSA (art. 132 C. Soc.). Les travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises rappellent qu'un tel remplacement n'est possible que « dans le respect de la stabilité souhaitable de la fonction de commissaire », ce qui normalement ne devrait pas poser de problème dans l'hypothèse qui nous occupe (*Doc. parl.*, Sén., 1983-1984, n° 715/2, p. 21). Il ne faut pas perdre de vue que des règles de publicité identiques à celles prévues pour une mission en nom et pour compte propre s'appliquent au remplacement du nom du représentant (art. 3:60 CSA / art. 132 C. Soc.).

204. Lorsque l'absence n'est que de courte durée (p. ex. en raison d'un séjour à l'étranger), il n'y a pas lieu de remplacer le représentant permanent. Dans ces conditions, la Commission juridique de l'IRE est d'avis qu'il serait admissible que, lorsqu'il n'y a pas lieu de désigner un suppléant (absence de courte durée), un autre réviseur d'entreprises signe le rapport en apposant la mention « absent à la signature ».

⁽⁴⁵⁾ IRE, *Vademecum*, 2009, Tome I, p. 146-147.

Ce deuxième réviseur d'entreprises devra s'assurer que le représentant permanent a procédé aux diligences requises.

205. Le mode de présentation de la signature préconisé est le suivant:

Lieu d'établissement, date et signature
 Cabinet de révision XYZ
 Commissaire
 Représenté par
 Nom du représentant X ayant reçu délégation
 Réviseur d'entreprises
 En l'absence de Y, absent à la signature
 La délégation de signature doit être formalisée et préalable.

66

206. La délégation de signature doit être formalisée et préalable.

207. 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.

208. 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, il n'a pas le droit de le modifier sans l'autorisation du confrère. Dès lors, il n'aurait d'autre possibilité que de décliner la délégation qui lui est faite.

1.5.5. Aspects relatifs à l'identification d'une anomalie significative et son impact sur la rectification éventuelle des comptes annuels (avant ou après la signature du rapport du commissaire ou avant ou après l'assemblée générale)

A. Préambule

209. La mission du commissaire doit lui permettre de se forger une opinion sur les états financiers fondée sur ses conclusions tirées des éléments probants recueillis et exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit.

Le but de cette section est d'analyser l'approche du commissaire lorsque les comptes annuels comportent une anomalie significative affectant leur image fidèle, avant ou après la signature du rapport du commissaire ou avant ou après l'assemblée générale. L'annexe 10 illustre les périodes couvertes par la présente section. **Ne sont pas visées dans la présente section les situations qui n'ont pas d'impact sur le compte de résultats, qui résultent du redressement par l'organe d'administration de simples erreurs matérielles (par exemple, une opération de reclassement court terme/long terme) et soumises ou non soumises à l'approbation de l'assemblée générale, et celles ayant pour conséquence l'impossibilité, pour le commissaire, de recueillir des éléments probants (voir, entre autres, infra, section 2.2.).**

De plus, la présente section n'a pas la prétention de traiter tous les cas pouvant se présenter au commissaire et ne traite pas des conséquences d'une rectification des comptes annuels sur le dossier fiscal de l'entité.

210. L'objectif du commissaire est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers:

- (a) Lorsque le commissaire conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ;
ou
- (b) Lorsque le commissaire n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Il s'agit soit d'une opinion avec réserve, soit d'une opinion négative, soit d'une abstention d'opinion (déclaration d'abstention).

211. Conformément au paragraphe A10 de la norme ISA 450, la communication des anomalies en temps voulu au niveau approprié de la direction est importante dans la mesure où elle permet à cette dernière d'évaluer si les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies sont erronés, et d'informer le commissaire en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires.

212. Comme mentionné au paragraphe A6 de cette même norme, il peut être utile de distinguer les anomalies factuelles, celles liées au jugement et celles extrapolées. Les anomalies factuelles sont celles pour lesquelles il n'existe pas de doute. Les anomalies liées au jugement sont des écarts résultant des jugements de la direction, y compris ceux concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et les informations fournies dans les états financiers (notamment le choix ou l'application de méthodes comptables) que le commissaire considère comme déraisonnables ou inappropriés. Les anomalies extrapolées correspondent à la meilleure estimation faite par le commissaire de l'extrapolation, à l'ensemble des populations, des anomalies relevées dans les sondages. Les modalités d'application de la norme ISA 450 développent également les principes relatifs à une anomalie relative à un montant et une anomalie relative à une information qualitative fournie (par. A16 et suivants).

213. Une synthèse non exhaustive de diverses dispositions législatives et normatives applicables à la présente section est reprise à l'annexe 13 du présent ouvrage.

B. Avis de la CNC et article 3:19 CSA

214. Le 23 avril 2014, la CNC a émis un avis relatif à la rectification des comptes annuels. *Il ressort de l'exposé des motifs au CSA que le législateur ait voulu en introduisant l'article 3:19 adopter les principes de cet avis.* En fait, l'origine première, tant en termes historiques que qualitatifs, était plutôt la doctrine de Kirkpatrick et

Garabedian⁽⁴⁶⁾, et la jurisprudence de la Cour de Cassation. La CNC a émis un nouvel avis (2020/12) le 3 juin 2020 sur la rectification des comptes annuels. Il est indispensable que le lecteur de cet ouvrage prenne connaissance de ce dernier avis.

L'article 3:19 CSA (art. 3:49 pour les associations et art. 3:53 pour les fondations, à l'exclusion du §2) stipule:

« §1er. Les comptes annuels, même approuvés par les associés réunis en assemblée ou l'assemblée générale et déposés conformément aux articles 3:1 et 3:10, peuvent être rectifiés non seulement en cas d'erreurs matérielles, faux ou double emploi au sens de l'article 1368 du Code judiciaire, mais encore en cas d'erreur de fait ou de droit, y compris d'erreur commise dans l'évaluation d'un poste ou d'infraction au droit comptable.

Ils doivent être rectifiés si la comptabilisation opérée implique une infraction au droit comptable d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.

§2. A moins qu'elle ne résulte du redressement par l'organe d'administration de simples erreurs matérielles, la rectification doit être soumise à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale lorsque celle-ci est requise par la loi. ».

L'article 3:19 CSA doit donc être lu en tenant compte de l'avis de 2014 de la CNC (ceci est d'autant plus important qu'une pratique juridique a été établie sur la base de cet avis et il serait dangereux d'adopter maintenant des positions doctrinales plus rigoureuses) ainsi que de son actualisation en juin 2020 (Avis CNC 2020/12) au regard du nouveau CSA.

Dans son avis du 2020/12, la CNC opère une distinction entre:

- *La rectification obligatoire* : si la comptabilisation opérée implique une infraction au droit comptable d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.

Cette rectification obligatoire doit toujours être approuvée par une nouvelle assemblée générale avant le dépôt rectificatif des comptes annuels à la BNB, lorsque cette assemblée est requise légalement. Il s'agira d'une assemblée générale extraordinaire puisqu'en cas d'infraction au droit comptable, les administrateurs doivent prendre les initiatives en vue de rectifier la situation aussi vite que possible.

- *La rectification facultative* : non seulement en cas d'erreurs matérielles⁽⁴⁷⁾, faux ou double emploi au sens de l'article 1368 du Code judiciaire, mais encore lorsque la

⁽⁴⁶⁾ KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331.

⁽⁴⁷⁾ Dans le premier avis de la CNC 2014, la note en bas de page 22 mentionne expressément : « Dans le présent avis la notion « erreur matérielle » n'est pas liée au principe comptable de matérialité. ». L'avis de la CNC 2020, §19, explicite : « Par erreurs matérielles, on vise à titre d'exemple les erreurs suivantes : montant incorrect à la suite d'une erreur de plume, comptabilisation par inadvertance d'un certain actif sur un compte incorrect, erreurs de calcul et autres er-

comptabilisation opérée implique une erreur de fait ou de droit, y compris d'erreur commise dans l'évaluation d'un poste ou d'infraction au droit comptable, pour autant que ces erreurs ne soient pas de nature à affecter l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.

Les simples erreurs matérielles peuvent être redressées par l'organe d'administration de la société, dans ce cas la rectification ne doit pas être approuvée par l'assemblée générale. Par contre toutes les autres modifications volontaires doivent être approuvées par l'assemblée générale, pour autant que ce soit requis par la loi.

La CNC précise encore, concernant les décisions de gestion : *« il s'agit de décisions que les sociétés, les ASBL, AISBL et fondations ont pu prendre légalement, étant donné que les règles de droit comptable leur laissent une marge d'appréciation. Par conséquent, la rectification des comptes annuels ne peut être détournée de sa fin. En principe, les décisions de gestion, exprimées dans les comptes annuels, ne peuvent pas être rectifiées en raison d'irrévocabilité et du caractère définitif de ces décisions. »*. Par conséquent, les comptes annuels ne pourraient a priori pas être rectifiés dans le cas présenté.

Les comptes annuels forment un tout et tous les éléments qui conduisent à ce que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la personne morale concernée doivent être rectifiés.

C. Scénarios envisagés

215. La présente section traite des scénarios suivants, sur la base de l'axe du temps figurant en **annexe 10** du présent ouvrage et **ne vise que les sociétés, les ASBL et AISBL** (à l'exclusion des fondations). Les rectifications de simples erreurs matérielles, effectuées par l'organe d'administration ne sont pas prises en considération car en principe, celles-ci n'auront pas d'impact sur la mission du commissaire et sur son rapport.

reurs de fait grossières non fondées sur une quelconque appréciation juridique, qui n'altèrent toutefois pas l'image fidèle. Par contre, si l'évaluation du stock a été fondée par distraction sur les prix de vente au lieu des prix d'achat, moins élevés, et que cette erreur influence sensiblement le résultat du ou des exercices correspondants, celle-ci doit obligatoirement être corrigée. ».

C.1 Identification d'une anomalie factuelle significative dans les comptes annuels de l'exercice N après la signature du rapport du commissaire et avant l'assemblée générale approuvant les comptes annuels de l'exercice N

C.2 Identification d'une anomalie factuelle significative dans les comptes annuels de l'exercice N-1 après la signature du rapport du commissaire, après l'assemblée générale approuvant les comptes annuels de l'exercice N-1 et avant l'assemblée générale de l'exercice suivant (exercice N)

C.3 Identification d'une anomalie factuelle significative dans les comptes annuels de l'exercice N-1 après la signature du rapport du commissaire, après l'assemblée générale approuvant les comptes annuels de l'exercice N-1 et après l'assemblée générale de l'exercice suivant (exercice N) soit au cours de l'exercice N+1

C.4 Quelques situations particulières

C.1 Identification d'une anomalie factuelle significative dans les comptes annuels de l'exercice N après la signature du rapport du commissaire et avant l'assemblée générale approuvant les comptes annuels de l'exercice N

216. Le Conseil de l'IRE a été interrogé sur l'attitude que doit adopter le commissaire lorsqu'une société modifie les données comptables et financières relatives aux comptes annuels qui ont fait l'objet de son rapport.

217. Une distinction doit être établie selon que la modification résulte d'une décision de l'organe d'administration de la société 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, c'est l'information aux tiers par la voie de la publicité légale (dépôt et publication) qui sera en cause.

218. Le raisonnement suivi par le Conseil de l'IRE, qui vise une modification des comptes annuels survenant entre la date de signature du rapport du commissaire et l'approbation définitive des comptes annuels par l'assemblée générale de la société, a été développé dans le *Vademecum* de l'IRE de 2009⁽⁴⁸⁾.

Nous recommandons au lecteur de cet ouvrage de consulter le *Vademecum* mais en résumé, dans le cas d'une modification par l'organe d'administration, le Conseil de l'IRE rappelle que l'organe d'administration 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 du commissaire doit être présenté. Il précise que, indépendamment des problèmes matériels éventuels, le commissaire doit établir un nouveau rapport si les comptes annuels et le rapport de gestion sont modifiés plus de 15 jours ou moins de 15 jours avant l'assemblée. Dans certaines circonstances, il pourrait être amené à établir un rapport d'abstention dûment justifié. Enfin, si l'assemblée est prorogée et les comptes annuels sont modifiés, un nouveau rapport sera également établi.

⁽⁴⁸⁾ IRE, *Vademecum*, 2009, Tome I, p. 608 et suivantes.

Dans le cas d'une modification par l'assemblée générale, le Conseil de l'IRE a examiné si l'assemblée générale a le droit d'approuver les comptes annuels dans une forme qui n'est pas celle qui lui est présentée par l'organe de gestion et évoque une modification de répartition bénéficiaire ou une modification des règles d'évaluation. Enfin, le Conseil considère comme inacceptable que le rapport du commissaire ne corresponde pas exactement aux comptes annuels publiés ou qu'une nouvelle version du rapport du commissaire soit établie qui n'a pas été préalablement soumise à l'assemblée générale et propose des alternatives pour apporter une solution à ces situations.

Cette matière est également visée par la norme ISA 560 (par. 10 à 13).

C.2 Identification d'une anomalie factuelle significative dans les comptes annuels de l'exercice N-1 après la signature du rapport du commissaire, après l'assemblée générale approuvant les comptes annuels de l'exercice N-1 et avant l'assemblée générale de l'exercice suivant (exercice N)

219. Comme mentionné ci-avant, le CSA a introduit formellement la possibilité, voire l'obligation, tant pour les sociétés que pour les associations et fondations, de rectifier les comptes annuels après leur approbation par l'assemblée générale lorsqu'une erreur significative est découverte après celle-ci.

220. Selon la CNC, puisque le droit comptable est de nature impérative, voire d'ordre public et que sa violation peut engager la responsabilité des administrateurs, il est essentiel que la rectification des comptes annuels N-1 survienne sans attendre la date de la prochaine assemblée générale statutaire et une nouvelle assemblée générale spéciale doit être convoquée afin d'apporter les modifications nécessaires. L'initiative de cette assemblée générale spéciale revient à l'organe d'administration et le commissaire établira un nouveau rapport. La période visée par la CNC correspond à la période comprise entre le dépôt des comptes annuels N-1 et le dépôt des comptes annuels relatifs à l'exercice suivant N. La présente section traite de la période « avant l'assemblée générale de l'exercice suivant (exercice N) » mais il n'est pas exclu, que dans des cas extrêmement rares, non traités ici, le commissaire doive prendre en considération la période comprise entre l'assemblée générale de l'exercice N et le moment du dépôt des comptes annuels N.

221. Conformément à l'article 3:19 CSA, de nouveaux comptes annuels devront être établis et arrêtés par l'organe d'administration et une information devra être fournie dans l'annexe sur la nature et la méthode de correction. Une assemblée générale spéciale approuvera les nouveaux comptes annuels et un dépôt rectificatif sera réalisé. Quant au commissaire, il devra établir un nouveau rapport et sera particulièrement attentif aux dispositions de la norme ISA 560 (par. 14 à 17) et jugera si un paragraphe d'observation est nécessaire (ISA 710 par. A6).

222. La section 2.10. présente un exemple de rapport de commissaire établi à la suite de la rectification des comptes annuels à la suite de la découverte en N d'une erreur en N-1 et suggère les mentions à y reprendre. La section 3.9. attire l'attention sur les mentions modifiées de la seconde partie du rapport.

223. Lorsqu'une erreur, significative et impliquant une infraction au droit comptable, est découverte dans les comptes annuels N-1 après l'assemblée générale approuvant les comptes annuels de l'exercice N-1, l'organe d'administration pourrait vouloir se limiter à enregistrer les conséquences de l'erreur N-1 dans le compte de résultats de l'exercice N et ne pas respecter les dispositions de l'article 3:19 CSA. Si l'organe d'administration maintient cette position, étant donné que les comptes annuels de l'exercice N ne donnent pas une image fidèle de l'exercice N puisqu'ils sont impactés par un élément de N-1, la norme ISA 705 (Révisée) (opinion modifiée) trouve à s'appliquer ainsi que la norme ISA 710, paragraphe 12, concernant les chiffres correspondants. Étant donné que le compte de résultats est influencé de façon importante par des produits et des charges imputables à un autre exercice, il doit en être fait mention dans l'annexe conformément à l'article 3:11, alinéa 2 de l'AR/CSA et le commissaire devra s'assurer du respect de cette disposition.

L'absence de rectification des comptes annuels de N-1 constitue un non-respect de l'article 3:19 CSA et le commissaire devra mentionner, dans la seconde partie de son rapport sur l'exercice N, cette infraction au CSA.

224. La section 2.10., *infra*, présente un exemple de rapport de commissaire établi à la suite de l'absence de rectification des comptes annuels audités N malgré la découverte d'une erreur N-1 et suggère les mentions à y reprendre. La section 3.9. attire l'attention sur les mentions modifiées de la seconde partie du rapport.

C.3. Identification d'une anomalie factuelle significative dans les comptes annuels de l'exercice N-1 après la signature du rapport du commissaire, après l'assemblée générale approuvant les comptes annuels de l'exercice N-1 et après l'assemblée générale de l'exercice suivant (exercice N) soit au cours de l'exercice N+1

225. Comme mentionné ci-avant, le CSA a introduit formellement la possibilité, voire l'obligation, tant pour les sociétés que pour les associations et fondations, de rectifier les comptes annuels après leur approbation par l'assemblée générale. Ces dispositions figurent à l'article 3:19 du CSA⁽⁴⁹⁾.

226. Selon la CNC, si cette solution présente une utilité et est praticable, il est possible de rectifier tous les comptes annuels publiés par le passé. Si ce n'est pas le cas, il y aurait lieu de rectifier la situation d'ouverture de l'exercice N lors de l'établissement des comptes annuels N+1.

Conformément à l'article 3:19 CSA, de nouveaux comptes annuels devront être établis et arrêtés par l'organe d'administration, une information devra être fournie dans l'annexe sur la nature et la méthode de correction, une assemblée générale spéciale pour approuver les nouveaux comptes annuels se tiendra et un dépôt rectificatif des comptes annuels sera réalisé. Il revient au commissaire, qui est nommé à ce moment,

⁽⁴⁹⁾ Pour les sociétés. Pour les associations, l'art. 3:49 CSA s'applique et pour les fondations il s'agit de l'art. 3:53 CSA, §2 exclu.

d'établir un nouveau rapport et il sera particulièrement attentif aux dispositions de la norme ISA 560 (par. 14 à 17).

La section 2.10.3. présente un exemple de rapport de commissaire établi à la suite de la rectification des comptes annuels à la suite de la découverte en N d'une erreur en N-1 et N-2 et suggère les mentions à y reprendre.

227. Lorsqu'une erreur, significative et impliquant une infraction au droit comptable, est découverte dans les comptes annuels N-1 après l'assemblée générale approuvant les comptes annuels de l'exercice N, l'organe d'administration pourrait vouloir enregistrer les conséquences de l'erreur N-1 dans le compte de résultats de l'exercice N+1. Si l'organe d'administration maintient cette position, les dispositions des normes ISA 705 (Révisée) (opinion modifiée) et ISA 710 (chiffres correspondants) (par. 12) citées ci-avant trouvent également à s'appliquer ici. Etant donné que le compte de résultats est influencé de façon importante par des produits et des charges imputables à un autre exercice, il doit en être fait mention dans l'annexe conformément à l'article 3:11 alinéa 2, de l'AR/CSA et le commissaire devra s'assurer du respect de cette disposition.

L'absence de rectification des comptes annuels constitue un non-respect de l'article 3:19 CSA et le commissaire devra mentionner, dans la seconde partie de son rapport sur l'exercice N+1, cette infraction au CSA.

C.4 Quelques situations particulières

228. Les auteurs de cet ouvrage ont examiné avec l'aide du service juridique de l'IRE/ICCI, et sans vouloir être exhaustif, un certain nombre de situations auxquelles le commissaire pourrait être confronté. Les commentaires ci-dessous ont pour objectif d'aider le professionnel dans sa réflexion mais n'ont pas la prétention de traiter toutes les circonstances possibles dont la complexité nécessitera éventuellement l'obtention d'un avis juridique.

C.4.1 Rectification de comptes annuels, à la suite de la découverte d'une anomalie significative, portant sur des comptes annuels audités par un autre commissaire que celui actuellement en place

C.4.2 Rectification de comptes annuels pour lesquels le commissaire avait été amené à mettre en évidence dans son rapport une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation

C.4.3 Événements postérieurs à la clôture connus après la date d'approbation des comptes annuels initiaux à prendre en considération lors de la rectification de comptes annuels (« adjusting and non-adjusting events »)

C.4.4 Rectification de comptes annuels ayant fait l'objet d'un audit mais il n'y a pas de commissaire en place au moment de la rectification

C.4.5 Décision par l'organe d'administration durant l'exercice (N) de revoir la décision prise en N-1 visant à ne pas rectifier les comptes annuels N-1

C.4.6 Rectification des comptes annuels (N-1) entraînant une modification du dividende distribué durant l'exercice N

C.4.7 Dépôt de comptes annuels non approuvés et définitifs

C.4.1 Rectification de comptes annuels, à la suite de la découverte d'une anomalie significative, portant sur des comptes annuels audités par un autre commissaire que celui actuellement en place

229. L'article 3:19, §2 CSA prévoit : « A moins qu'elle ne résulte du redressement par l'organe d'administration de simples erreurs matérielles, la rectification doit être soumise à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale lorsque celle-ci est requise par la loi ». Dès lors, lorsque la rectification est obligatoire, l'organe d'administration doit établir des comptes annuels rectifiés ainsi qu'un nouveau rapport de gestion corrigé, soumis à l'assemblée générale ainsi que le nouveau rapport de commissaire. Conformément à l'article 3:10 CSA les comptes annuels corrigés doivent faire l'objet d'une publication à la BNB.

C'est le (nouveau) commissaire en place qui devra établir le nouveau rapport de commissaire, bien que la législation en vigueur ne réponde pas directement sur ce point. Dans le cas d'espèce présenté, un nouveau commissaire ayant été nommé par la société, il est en effet compétent pour établir un rapport sur les comptes annuels relatifs à des exercices précédents⁽⁵⁰⁾.

230. La question se pose de savoir si pour pouvoir établir son rapport, le commissaire en place doit effectuer un nouvel audit complet des comptes annuels corrigés ou s'il peut se limiter uniquement aux corrections qui ont été apportées parce qu'il estime qu'il peut s'appuyer sur le travail de son prédécesseur. Cette problématique peut entraîner des conséquences importantes en matière de coût pour les entités et de temps pour les commissaires, d'autant plus si la/les correction(s) apportée(s) se répercutent sur les comptes suivants qui doivent également faire l'objet d'une rectification.

Dans ce contexte, l'article 13, §§5 et 6 de la loi du 7 décembre 2016 prévoit « §5. Tout réviseur d'entreprises appelé à succéder à un confrère a le devoir de se mettre préalablement en rapport avec lui par écrit. Le réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission doit permettre l'accès, par son confrère, à ses documents de travail et à toutes les informations pertinentes.

Le cas échéant, en application de l'article 18 du règlement (UE) n° 537/2014, il permettra également l'accès aux rapports complémentaires des exercices précédents visés à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et à toute information communiquée à la FSMA ou à la Banque, en charge de la surveillance des entités d'intérêt public visées à l'article 1:12 du Code des sociétés et des associations.

§6. *Lorsqu'un réviseur d'entreprises est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises, il est tenu, dans la mesure où le secret professionnel le lui permet, de lui faire connaître immédiatement les points sur lesquels porte la divergence* ».

⁽⁵⁰⁾ Cf. Avis ICCI du 5 février 2021, Correctie van de jaarrekening (art. 3:19 WVV) en opmaak van het commissarisverslag (icci.be).

L'article 86, §1, 3° et 4° de cette même loi, prévoit par ailleurs une exception au secret professionnel dans ces deux situations. L'exception au secret professionnel permettant le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises, lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, ne vaut cependant que si la personne qui a confiée la mission au premier réviseur d'entreprises ne s'oppose pas à cette prise de contact.

La loi impose donc au prédécesseur de permettre l'accès à ses documents de travail et à toutes informations utiles pour le nouveau commissaire.

231. La norme ISA 200 traite entre autres des éléments probants comme : « *Informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Les éléments probants comprennent des informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations provenant d'autres sources* ». Le paragraphe A30 mentionne également que « *...les éléments probants (...) peuvent, cependant, aussi comprendre des informations obtenues à partir d'autres sources, telles que les audits précédents (sous réserve que l'auditeur ait déterminé si des changements sont survenus depuis le dernier audit qui peuvent avoir une incidence sur la pertinence des informations obtenues pour l'audit en cours)* ». Néanmoins, les normes ISA ne précisent pas ici si les « audits précédents » visent également les audits réalisés par un prédécesseur.

En ce qui concerne la norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*, celle-ci ne s'appliquera pas pour l'obtention d'éléments probants relatifs à un exercice précédent puisqu'elle vise à recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture, comme le précise par exemple, le paragraphe A4 : « *(...) l'auditeur peut être en mesure de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture par la revue des dossiers de travail de celui-ci.* ».

Enfin, il faut également tenir compte de la faisabilité en pratique d'un nouvel audit complet sur des comptes qui datent parfois de plusieurs années auparavant. Dans ce contexte, il paraît en effet logique de supposer que certains contrôles ne pourront pas être effectués par le nouveau commissaire plusieurs années après. Ce sera donc au nouveau commissaire en place d'évaluer, en se basant sur son jugement professionnel et sur les éléments probants qu'il a pu obtenir, s'il peut réutiliser certains travaux du prédécesseur ou si un nouvel audit complet des comptes annuels corrigés est nécessaire.

232. Dans ce cadre, le commissaire devrait *a minima* évaluer les procédures d'audit effectivement mise en œuvre par le prédécesseur afin de déterminer si d'autres procédures doivent être mises en œuvre.

Il est important de souligner que le (nouveau) commissaire en place ne limite pas sa responsabilité lorsqu'il se base sur les éléments probants recueillis par le prédécesseur. Il est responsable de l'entièreté de son rapport.

La section 2.10., *infra*, du présent ouvrage fournit des exemples de rapport de commissaire lorsqu'il est confronté à la rectification éventuelle des comptes annuels.

233. Pour être complet, citons également la norme ISA 560, Evénements postérieurs à la clôture qui prévoit, en son paragraphe 15, relative à des faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers:

« Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (Voir par. A19)

- (a) réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
- (b) revoir les mesures prises par la direction pour que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés, accompagnés du rapport d'audit, soit informée de la situation ;
- (c) à moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 ne trouvent à s'appliquer:
 - (i) étendre les procédures d'audit visées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date du nouveau rapport de l'auditeur, laquelle ne doit pas être antérieure à la date d'établissement des états financiers modifiés ; et
 - (ii) émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés ;
- (d) lorsque les circonstances décrites au paragraphe 12 trouvent à s'appliquer, modifier son rapport d'audit ou émettre un nouveau rapport d'audit tel que requis par le paragraphe 12. ».

Dans le contexte belge, l'arrêt des comptes annuels et l'approbation de ceux-ci ne se limitant pas à la seule rectification effectuée, le paragraphe 12 de la norme ISA 560 (mentionné ci-dessus aux points (c) et (d)) ne trouve donc pas à s'appliquer en Belgique et n'est pas traité ici.

234. Enfin, il peut arriver que l'opinion du nouveau commissaire sur les comptes annuels de la période précédente diffère de celle exprimée précédemment. Dans ce contexte, il paraît pertinent d'évoquer les paragraphes 11 à 13 de la norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs* qui traitent de différentes diligences dans des cas où le nouveau commissaire a une opinion différente de celle émise par le prédécesseur. Cette norme distingue plusieurs scénarios en faisant la distinction importante entre les chiffres correspondants et les états financiers comparatifs (voir, *supra*, section 1.2.10. Données comparatives). Nous ne traitons ci-dessous que le cas le plus fréquent en Belgique, à savoir le cas où des chiffres correspondants sont présentés et l'opinion du nouveau commissaire sur les états financiers se réfère uniquement à la période en cours.

Les paragraphes 11 et 12 de la norme ISA 710 ne mentionnent pas explicitement le terme « prédécesseur » mais s'appliquent ici.

Le paragraphe 11 de la norme ISA 710 précise ce qui suit lorsque l'opinion telle qu'émise précédemment était une opinion modifiée:

- si le point à l'origine de la modification a été résolu et correctement comptabilisé ou inclus dans l'information fournie dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable, l'opinion de l'auditeur sur la période en cours n'a pas à faire référence à l'opinion modifiée précédente ;

- si le point à l’origine de la modification n’a pas été résolu : l’auditeur doit modifier son opinion sur les états financiers de la période en cours. Dans le paragraphe de son rapport d’audit exposant le motif de l’opinion modifiée, il doit:
 - (a) soit faire référence, dans la description du point à l’origine de l’opinion modifiée, tant aux chiffres de la période en cours qu’aux chiffres correspondants, lorsque les incidences avérées ou possibles de ce point sur les chiffres de la période en cours sont significatives ; ou
 - (b) soit, dans les autres cas, expliquer que l’opinion d’audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants.

Le paragraphe 12 de la norme ISA 710 prévoit que si le commissaire recueille des éléments probants qui font apparaître l’existence d’une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d’audit non modifiée a été précédemment émise, et les chiffres correspondants n’ont pas été correctement retraités ou des informations appropriées n’ont pas été fournies, il doit exprimer, dans son rapport d’audit sur les états financiers de la période en cours, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés.

Enfin, le paragraphe 13, ajoute que, « *lorsque la loi ne l’interdit pas, l’auditeur peut faire référence au rapport de l’auditeur précédent sur les chiffres correspondants. Si le nouvel auditeur décide de le faire, il doit alors indiquer dans son rapport d’audit, dans un paragraphe relatif à d’autres points:*

- (a) *que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;*
- (b) *le type d’opinion exprimée par l’auditeur précédent et, s’il s’agissait d’une opinion modifiée, les raisons de cette modification ; et*
- (c) *la date de ce rapport. »*

Précisons que la loi belge n’interdit pas de faire référence au rapport de l’auditeur précédent mais l’auditeur en place porte la responsabilité à l’égard de son opinion sur l’image fidèle des comptes annuels de l’exercice clôturé (comprenant la comparabilité avec les chiffres correspondants).

C.4.2 Rectification de comptes annuels pour lesquels le commissaire avait été amené à mettre en évidence dans son rapport une incertitude liée à la continuité d’exploitation

235. Une, voire plusieurs années peuvent s’être écoulées après l’approbation de comptes annuels pour lesquels le commissaire avait été amené à mettre en évidence dans son rapport une incertitude significative liée à la continuité d’exploitation et la rectification ultérieure de ceux-ci par l’assemblée générale.

Quelle peut être la position du commissaire en place lorsque des comptes annuels, pour lesquels le commissaire (actuellement en place ou son prédécesseur) avait été amené à mettre en évidence dans son rapport antérieur une incertitude liée à la continuité

d'exploitation, sont rectifiés et qu'il apparait au vu des informations dont il dispose lors de la rédaction de son nouveau rapport sur les comptes annuels rectifiés que la société existe toujours aujourd'hui?

Selon le principe comptable de continuité d'exploitation, une entité est présumée établir ses états financiers dans l'hypothèse de la poursuite de ses activités dans un avenir prévisible.

Si à l'époque, il existait de réelles incertitudes sur la continuité d'exploitation, le commissaire doit-il se mettre dans la situation hypothétique de l'époque ou doit-il/peut-il prendre en considération les nouveaux éléments dont il dispose? Il n'existe pas de réponse évidente à cette question dans les normes ISA ou dans la législation belge et les auteurs du présent ouvrage préconisent, si la continuité d'exploitation a été corroborée ultérieurement, l'utilisation d'un paragraphe d'observation (s'il est possible de se référer à un commentaire pertinent de l'organe d'administration sur ce point), soit un paragraphe relatif à un autre point faisant référence au traitement initial dans son rapport de la continuité d'exploitation.

La section 2.6., *infra*, du présent ouvrage traite du principe comptable de continuité d'exploitation, fondamental lors de l'établissement des comptes annuels.

C.4.3 *Événements postérieurs à la clôture connus après la date d'approbation des comptes annuels initiaux à prendre en considération lors de la rectification de comptes annuels (« adjusting and non-adjusting events »)*

236. L'article 3:19 CSA⁽⁵¹⁾ prévoit ce qui suit en matière de rectification des comptes annuels:

« §1er. Les comptes annuels, même approuvés par les associés réunis en assemblée ou l'assemblée générale et déposés conformément aux articles 3:1 et 3:10, peuvent être rectifiés non seulement en cas d'erreurs matérielles, faux ou double emploi au sens de l'article 1368 du Code judiciaire, mais encore en cas d'erreur de fait ou de droit, y compris d'erreur commise dans l'évaluation d'un poste ou d'infraction au droit comptable.

Ils doivent être rectifiés si la comptabilisation opérée implique une infraction au droit comptable d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.

§2. A moins qu'elle ne résulte du redressement par l'organe d'administration de simples erreurs matérielles, la rectification doit être soumise à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale lorsque celle-ci est requise par la loi. ».

⁽⁵¹⁾ Articles équivalents : 3:49 (ASBL) et 3:53 (Fondations) du CSA.

237. Dans ce contexte, le lecteur de cet ouvrage peut se référer utilement au site de l'ICCI qui traite, dans le cadre du COVID 19, des « *non adjusting subsequent event* » ainsi qu'à l'IAS 10 qui traite des ajustements par une entité de ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la période de reporting. L'IAS 10 précise les événements postérieurs à la période de reporting, favorables et défavorables, qui se produisent entre la fin de la période de reporting et la date de l'autorisation de publication des états financiers. On peut distinguer deux types d'événements:

- ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période de reporting (événements postérieurs à la période de reporting donnant lieu à des ajustements) ;
- ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la fin de la période de reporting (événements postérieurs à la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements).

Le commissaire devra évaluer les décisions prises par l'organe d'administration et selon les circonstances, leur impact sur son opinion sur les comptes annuels rectifiés.

C.4.4 Rectification de comptes annuels ayant fait l'objet d'un audit mais il n'y a pas de commissaire en place au moment de la rectification

238. Lorsque des comptes annuels ayant fait l'objet d'un audit sont rectifiés mais qu'il n'y a plus de commissaire en place, l'entité doit-elle faire auditer ces comptes annuels rectifiés? A défaut de base légale pour ce faire, ces nouveaux comptes annuels ne devront plus faire l'objet d'un contrôle par un commissaire/réviseur d'entreprises.

239. Une question liée à la rectification des comptes annuels a trait à la décharge donnée au commissaire sur des comptes annuels erronés. Cette décharge n'est donc pas valable. Qu'est-ce que cela pourrait éventuellement impliquer pour l'ancien commissaire qui n'a plus de mandat?

En ce qui concerne la décharge, l'article 5:98, §2 CSA⁽⁵²⁾ dispose:

« Après l'approbation des comptes annuels, l'assemblée générale se prononce par un vote spécial sur la décharge des administrateurs et du commissaire. Cette décharge n'est valable que lorsque les comptes annuels ne contiennent ni omission, ni indication fausse dissimulant la situation réelle de la société et, quant aux opérations accomplies en violation des statuts ou du présent code, que lorsqu'ils ont été spécialement indiqués dans la convocation. ».

La décharge votée par l'assemblée générale constitue un obstacle important à toute action ultérieure visant à mettre en cause la responsabilité contractuelle du commissaire. Sa portée juridique est néanmoins triplement limitée⁽⁵³⁾:

- Tout d'abord, comme mentionné ci-dessus, elle ne vaut que si les comptes annuels donnent une image de la société qui correspond à la réalité (ni omissions, ni

⁽⁵²⁾ Articles équivalents : 6:83 (SC) ; 7:149 (SA) ; 9:20 (ASBL) du CSA.

⁽⁵³⁾ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, P. MALHERBE ET H. CULOT, « Droit des sociétés », 5^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 262 et p. 404.

mentions erronées) et si les violations des statuts ou du code ont expressément été mentionnées dans l'ordre du jour de l'assemblée générale (voir aussi art. 3:71, §2 CSA).

- La décharge couvre uniquement la responsabilité de l'administrateur ou du commissaire à l'égard de la société. Les tiers, n'ayant pas pris eux-mêmes part au vote, ne sont pas limités par celle-ci et cela n'empêche donc pas les tiers (y compris le curateur lorsqu'il agit pour le compte des créanciers lésés) d'introduire une action en responsabilité.
- Enfin, la décharge ne couvre que les actes commis pendant l'exercice ayant donné lieu aux comptes annuels soumis à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire et sur la base desquels celle-ci s'est ensuite prononcée sur la décharge.

80

LE RAPPORT DU COMMISSAIRE : STRUCTURE

240. Il faut également tenir compte dans ce cadre du délai de prescription. Or, l'action en responsabilité engagée contre le commissaire sur le fondement des dispositions spécifiques du CSA est soumise au délai de prescription abrégé de 5 ans (art. 2:143, §3, quatrième tiret CSA). L'action en responsabilité sur pied de l'article 1382 de l'ancien Code civil⁽⁵⁴⁾ se prescrit par 10 ans. Pour rappel, 3 conditions doivent être remplies dans ce cas (faute, préjudice et lien de causalité).

C.4.5 Décision par l'organe d'administration durant l'exercice (N) de revoir la décision prise en N-1 visant à ne pas rectifier les comptes annuels N-1

241. Au cours de l'exercice suivant (N), il se pourrait que l'organe d'administration revienne sur sa décision et décide de quand-même rectifier les comptes annuels de N-1. Ce pourrait être le cas à la suite d'un changement l'exercice suivant (N) des membres (en totalité ou en partie) de l'organe d'administration. Suivant l'avis de la CNC, une rectification ne serait pas possible s'il s'agit d'une décision de gestion prise en N-1 (qui ne peut conduire selon la CNC ultérieurement à une rectification des comptes annuels). Dans les autres cas, lors d'une rectification des comptes annuels de N-1, de nouveaux comptes annuels devront être établis et arrêtés par l'organe d'administration, une information devra être fournie dans l'annexe sur la nature et la méthode de correction, une assemblée générale spéciale après une convocation adéquate approuvera les nouveaux comptes annuels et un nouveau dépôt des comptes annuels sera réalisé. Quant au commissaire, il devra établir un nouveau rapport en étant particulièrement attentif aux dispositions de la norme ISA 560 (par. 14 à 17) et jugera si un paragraphe d'observation est nécessaire (ISA 710 par. A6). Dans ces circonstances, il paraît cohérent que les nouveaux comptes annuels N-1 soient établis sous la responsabilité de l'organe d'administration nouvellement constitué. Cela signifie entre autres que ce nouvel organe sera pleinement responsable des comptes annuels qui sont le résultat d'un processus de clôture auquel il n'a pas participé.

⁽⁵⁴⁾ Le 1^{er} novembre 2020, la loi du 13 avril 2019 portant création d'un Code civil et y insérant un livre 8 « La preuve » est entrée en vigueur. Depuis lors, le Code civil du 21 mars 1804 porte l'intitulé « ancien Code civil ».

C.4.6 Rectification des comptes annuels (N-1) entraînant une modification du dividende distribué durant l'exercice N

242. Ni l'article 3:19 CSA, ni l'avis de la CNC n'apportent de réponse au traitement à réserver à une distribution de dividende erronée. En effet, une rectification pourrait affecter l'actif net N-1 et par conséquent remettre en question la distribution déjà effectuée. La répartition des résultats devrait donc être annulée lors de la rectification des comptes annuels N-1 et une comptabilisation d'une créance sur les bénéficiaires du dividende devrait logiquement être comptabilisée.

Les articles 7:214 CSA (SA) et 5:144, al.2 (ou 6:116, al.2 (SC)) CSA traitent de la distribution de dividendes lorsque celle-ci a été effectuée en infraction avec les dispositions applicables. Selon ces articles, il existe une différence de sanction qui sera plus sévère dans le cadre d'une infraction aux règles de la distribution pour une SRL/SC que pour une SA. Pour une SA cela dépendra de la bonne foi des actionnaires. À ce moment-là, l'opinion du commissaire est pertinente. En effet, si le commissaire a signalé une erreur significative et a exprimé une opinion modifiée à cet effet, on pourrait dire que les actionnaires ont agi de « mauvaise foi » en cas de rectification. Si, en revanche, ni eux ni le commissaire n'avaient connaissance de l'erreur matérielle, il peut être plus probable, en cas de rectification, qu'ils aient agi « de bonne foi » et, dans ce cas, l'affectation du résultat ne doit pas être inversée.

C.4.7 Dépôt de comptes annuels non approuvés et définitifs

243. Comme le rappelle à juste titre la CNC dans son avis précité (2020/12, §17), l'organe d'administration pourrait devoir, dans certains cas, procéder au dépôt des comptes annuels non approuvés par l'assemblée générale, dans les 7 mois de la clôture de l'exercice. Il est recommandé que le lecteur de cet ouvrage consulte l'avis émis par l'ICCI le 25 avril 2021 relatif au dépôt des comptes annuels non-approuvés – impact sur le rapport du commissaire⁽⁵⁵⁾.

1.5.6. Application de l'article 3:11 de l'AR/CSA du 29 avril 2019

244. L'article 3:11 de l'AR/CSA précise à l'alinéa 2 « *qu'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, de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation (...)* Si les produits ou les charges sont influencés de façon importante par des produits et des charges imputables à un autre exercice, il en est fait mention dans l'annexe. ».

La dernière partie de cet article a parfois été utilisé par les organes d'administration et les commissaires afin de ne pas rectifier les comptes annuels impactés par une erreur significative dont l'origine était antérieure à l'exercice en cours de clôture. Certains

⁽⁵⁵⁾ Dépôt de comptes annuels non-approuvés -impact sur le rapport du commissaire (icci.be)

professionnels estimaient que cette approche pragmatique permettait de ne pas rectifier les comptes annuels en se référant à l'article 3:11 AR/CSA. Précisons que la relation éventuelle entre l'article 3:19 CSA et l'article 3:11 AR/CSA n'a pas été mentionnée par la CNC dans son avis de 2020.

245. Certaines dispositions des normes ISA mentionnent l'obligation de fournir des informations appropriées dans les états financiers de la période en cours conformément au référentiel comptable. En Belgique, il y aura donc lieu de vérifier si une disposition du CSA ne prévaut pas sur une disposition de l'arrêté royal du 29 avril 2019. Le principe de la hiérarchie des textes légaux ne fait aucun doute : la loi prévaut sur l'AR ce qui est le cas lorsque l'article 3:19 CSA et l'article 3:11 AR/CSA sont évoqués. En d'autres termes, si les comptes annuels sont impactés par une erreur significative, il y a lieu d'appliquer tout d'abord l'article 3:19 CSA.

246. La relation entre l'article 3:19 CSA et l'article 3:11 AR/CSA a par ailleurs été examinée par les membres de la Commission des questions comptables et ceux du Comité des travaux législatifs de l'IRE qui ont conclu qu'il n'était pas possible de se référer à l'article 3:11 AR/CSA afin d'éviter l'application de l'article 3:19 CSA.

247. Dès lors, la pratique antérieure consistant parfois, afin d'éviter l'expression d'une opinion modifiée, à intégrer dans le compte de résultats de l'année N les erreurs significatives existantes ou découvertes dans les comptes annuels de l'année N-1, moyennant la mention dans l'annexe des comptes annuels de l'année N se basant sur l'article 3:11 AR/CSA, de l'existence de charges ou produits imputables à un exercice antérieur (art. 33 de l'AR 30.01.2001) n'est plus permise.

248. Quant à l'article 3:11 AR/CSA, celui-ci s'applique lorsque les comptes annuels sont impactés par un élément significatif relatif des exercices antérieurs, par exemple:

- des pertes définitives sur des créances dont les montants sont nettement supérieurs à ceux des réductions de valeur actées antérieurement (décision de gestion) ;
- l'enregistrement d'une indemnité en faveur de l'entité suite à un litige pendant devant les tribunaux depuis plusieurs exercices qui ne pouvait être comptabilisée plus tôt car un produit ne peut être comptabilisé que s'il est certain.

Cet article (obligation d'une mention dans l'annexe) trouvera également à s'appliquer lorsque les comptes annuels sont impactés par un élément significatif relatif à un exercice antérieur qui n'a pas été corrigé par l'entité lors de l'exercice précédent (voir *infra*, section 2.3.1.).

1.5.7. Publication du rapport du commissaire (en totalité ou en résumé)

249. L'article 3:12 CSA (art. 100 C. Soc.) impose aux sociétés de déposer à la (Centrale des bilans de la) Banque nationale de Belgique (BNB), entre autres le rapport du commissaire et un document comprenant les mentions du rapport de gestion prévues par l'article 3:6 CSA (art. 96 C. Soc.). Conformément à l'article 3:15 CSA (art. 103 C. Soc.), la BNB fournit une copie des pièces déposées aux greffes des tribunaux de commerce.

Par ailleurs, l'article 3:16 CSA (art. 104 C. Soc.) 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 3:10 et 3:12, 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 du commissaire. Ils doivent être accompagnés du texte de ce rapport. Si le commissaire a attesté les comptes annuels sans formuler de réserves, le texte de son rapport peut être remplacé par son attestation. ».

Lorsque le texte du rapport du commissaire est remplacé par une attestation et par analogie avec l'article 3:17 CSA (art. 105 C. Soc.), il est en outre précisé, le cas échéant, s'il est fait référence à quelque question que ce soit sur laquelle le commissaire a attiré spécialement l'attention.

Cependant, il est préférable que le rapport du commissaire soit repris dans son intégralité.

De même, l'article 3:17 CSA (art. 105 C. Soc.) précise que:

« Sans préjudice de la publication prévue par les articles 3:10 et 3:12, 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 du commissaire ne peuvent 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 le commissaire s'est trouvé dans l'incapacité d'émettre une attestation. Il est, en outre, le cas échéant, précisé s'il y est fait référence à quelque question que ce soit sur laquelle le commissaire a attiré spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation. ».

250. Conformément à l'article 3:35 CSA (art. 120 C. Soc.), 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 c 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. ».

1.5.8. Vérification du dépôt des comptes annuels (consolidés) et des documents déposés en même temps que les comptes annuels (consolidés)

251. Lorsque les comptes annuels (consolidés) font l'objet d'un dépôt à la BNB, le commissaire doit, conformément au paragraphe 121 de la norme complémentaire (version révisée 2020), surveiller l'accomplissement du dépôt des comptes annuels (consolidés) et des documents à déposer en même temps que les comptes annuels (consolidés), et s'assurer qu'ils correspondent aux documents sur lesquels porte son rapport du commissaire sur l'exercice précédent. En ce qui concerne les petites ASBL, les petites fondations (privées ou d'utilité publique) et les AISBL, les comptes annuels sont déposés au greffe du tribunal de l'entreprise. Dans les cas où les petites ASBL, les petites fondations (privées ou d'utilité publique) et les AISBL ont volontairement nommé un commissaire, le paragraphe 121 de la norme complémentaire (version révisée 2020) prévoit qu'il est admissible que le commissaire ne procède pas lui-même à la vérification du dépôt, pour autant qu'il obtienne une déclaration en la matière de la direction⁽⁵⁶⁾ confirmant le dépôt au greffe avec en annexe de la lettre d'affirmation, copie des comptes annuels de l'exercice précédent et du rapport du commissaire déposés.

252. Un délai approprié pour la vérification ex-post du dépôt tel que décrit au paragraphe précédent n'excède généralement pas 150 jours après la date du rapport du commissaire (norme complémentaire (version révisée 2020), par. A56). Si le commissaire constate que les comptes annuels (consolidés) (et, le cas échéant, sa déclaration telle que consignée dans le procès-verbal de l'assemblée générale) et/ou les documents à déposer en même temps que les comptes annuels (consolidés) n'ont pas été déposés dans les délais légaux, il doit dénoncer par écrit ce cas de non-respect à l'organe d'administration. L'organe d'administration de l'entité et ses membres sont les uniques responsables légaux du dépôt. Dès lors, le commissaire ne peut pas se substituer à l'organe d'administration, ni être mandaté par lui, en vue de ce dépôt.

253. Différents points d'attention relatifs à la révélation du non-respect du CSA sont traités au chapitre 3.

254. Enfin, il y a également lieu de signaler que les textes légaux et réglementaires requièrent dans certains cas que d'autres documents (eux-mêmes visés en termes

⁽⁵⁶⁾ Conformément au paragraphe 9 de la norme ISA 580, le commissaire doit demander la signature de la lettre d'affirmation par des membres de la direction ayant les responsabilités relatives à la préparation et/ou à l'établissement des comptes annuels au plus haut niveau de l'entité contrôlée, ainsi qu'à sa politique financière sous-jacente, compte tenu de leur connaissance des faits et de leur autorité. Le commissaire doit considérer si, dans certaines circonstances, il est approprié de demander en outre à une autre personne (ou un autre organe) concerné(e) qui a le droit d'engager la société pour des actes dépassant la gestion journalière de cosigner la lettre d'affirmation.

généraux à l'article 3:12 CSA / art. 100 C. Soc.) fassent l'objet d'un dépôt, notamment dans les cas suivants:

- lorsque l'entité est une SA qui a distribué un acompte sur dividende au cours de l'exercice, le rapport de vérification (rapport d'examen limité) afférent doit être joint au rapport du commissaire émis à l'assemblée générale et publié conformément aux dispositions du CSA (art. 7:213, 4^{ème} alinéa CSA) (art. 618, al. 4 C. Soc.) ;
- à partir de l'entrée en vigueur du CSA : lorsque la SRL (ou la SC) a procédé à une distribution pour laquelle le commissaire a établi un rapport relatif au test d'actif net et au test de liquidité, le rapport d'examen limité relatif au test d'actif net doit être annexé au rapport du commissaire adressé à l'assemblée générale et rendu public conformément aux dispositions du CSA et le commissaire doit mentionner qu'il a effectué la mission relative au test de liquidité dans son rapport du commissaire (art. 5:142 et 5:143 CSA) ;
- lorsque l'entité est une filiale bénéficiant de l'exemption de sous-consolidation prévue par l'article 3:26 CSA (art. 113 C. Soc.) relatif aux comptes consolidés, elle est tenue de déposer dans une des langues nationales les comptes consolidés de la société mère, qui n'est pas une société de droit belge, sept mois au plus tard après la date de clôture de l'exercice auquel ces documents sont afférents ;
- lorsque, conformément à l'article 3:82 V. B. de l'AR/CSA (art. 91 VB de l'AR/C. Soc.), l'entité est une société pour laquelle une société spécifique est indéfiniment responsable, les comptes annuels de cette première doivent être joints aux comptes annuels de cette société spécifique (et publiés en même temps que ceux-ci) sauf dans les trois cas exemptés par l'article précité.

A. Spécificités relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (consolidés)

255. Sans préjudice de l'article 3:75, §1^{er}, 9^o CSA⁽⁵⁷⁾ (art. 144, §1^{er}, 9^o C. Soc.), si le commissaire constate, au moment où il établit son rapport du commissaire relatif aux comptes annuels de l'exercice suivant, que les comptes annuels (consolidés) relatifs à l'exercice précédent (et, le cas échéant, sa déclaration telle que consignée dans le procès-verbal de l'assemblée générale) n'ont pas été déposés dans les délais légaux, il est tenu de faire mention de ce non-respect dans la section « Autres mentions » dans la partie « autres obligations légales et réglementaires ».

256. Le paragraphe 124 de la norme complémentaire (version révisée 2020) prévoit que si après le dépôt des comptes annuels, le commissaire a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport du commissaire, aurait pu le conduire

⁽⁵⁷⁾ Art. 3:75, §1, 9^o CSA stipule : « *Le rapport des commissaires visé à l'article 3:74, alinéa 1er, comprend au moins les éléments suivants : (...) 9^o l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent code. S'ils ont eu connaissance de telles infractions, ils doivent en faire mention. 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 d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée ; (...)* ». Voir aussi par. A57 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsque le dépôt a lieu avec retard ou lorsque le commissaire constate des discordances non significatives, le commissaire peut juger, conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 9^o CSA, que la révélation du non-respect dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ne s'impose pas.* ».

à amender ce dernier, le commissaire doit déterminer s'il convient de modifier les comptes annuels (consolidés). Le commissaire peut utilement se référer à la section 1.5.5., *supra*, et aux paragraphes 14 à 17 de la norme ISA 560.

257. Si l'entité est tenue de corriger et de déposer une nouvelle version des comptes annuels mais n'y procède pas, le commissaire prend toute mesure appropriée et introduit si nécessaire une action en référé pour qu'il y soit procédé. (par. A59 de la norme complémentaire (version révisée 2020)) Une première mesure appropriée pourrait consister, selon les circonstances, en une communication écrite adressée à l'organe d'administration.

B. Spécificités relatives à la vérification du dépôt des autres documents déposés en même temps que les comptes annuels (consolidés)

258. Le commissaire doit vérifier le respect du CSA par l'organe d'administration, dont le dépôt des documents déposés en même temps que les comptes annuels (consolidés) (p. ex. le rapport de rémunération à établir par les sociétés dans lesquelles les pouvoirs publics ou une ou plusieurs personnes morales de droit public exercent un contrôle tel que défini à l'article 1:15 CSA (art. 5 C. Soc.)⁽⁵⁸⁾). Sans préjudice de l'article 3:75, §1^{er}, 9° CSA⁽⁵⁹⁾ (art. 144, §1^{er}, 9° C. Soc.), si le commissaire constate, au moment où il établit son rapport du commissaire relatif aux comptes annuels (consolidés) de l'exercice suivant, que les documents à déposer en même temps que les comptes annuels (consolidés) n'ont pas été déposés dans les délais légaux, il doit faire mention de ce non-respect dans la section « Autres mentions ».

259. Le paragraphe 127 de la norme complémentaire (version révisée 2020) prévoit que si le commissaire a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport du commissaire, aurait pu le conduire à amender ce dernier, le commissaire doit déterminer s'il convient de modifier les documents déposés en même temps que les comptes annuels (consolidés). Le commissaire peut utilement se référer aux paragraphes 14 à 17 de la norme ISA 560.

260. Si l'entité corrige les documents déposés en même temps que les comptes annuels (consolidés), le commissaire doit les vérifier ainsi que s'assurer de leur dépôt.

261. Lorsque le commissaire constate des incohérences significatives dans les documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés) relatifs à l'exercice précédent et qu'il demande à l'entité de les corriger et de procéder à un nouveau dépôt mais que cette dernière n'y procède pas, il prend toute mesure appropriée et introduit si nécessaire une action en référé pour qu'il y soit procédé (par. A60 de la norme complémentaire (version révisée 2020)). Une première mesure appropriée pourrait consister, selon les circonstances, en une communication écrite adressée à l'organe d'administration.

⁽⁵⁸⁾ Voir Avis IRE 2018/02.

⁽⁵⁹⁾ Cf. note de bas de page (52).

CHAPITRE 2

EXEMPLES DE RAPPORTS SUR LES COMPTES ANNUELS

262. Dans les exemples de rapports développés ci-après, il est fait référence pour les paragraphes standards essentiellement à la norme complémentaire (version révisée 2020). Les textes des paragraphes standards sont commentés au chapitre 1^{er}. Si les exemples requièrent de s'écarter du texte du paragraphe standard (p. ex., le paragraphe relatif à la responsabilité du commissaire dans le cas d'une abstention d'opinion), celui-ci est intégralement repris.

263. Il est rappelé que cet ouvrage vise principalement les comptes annuels (établis conformément au droit comptable belge) d'une société anonyme autre qu'une EIP. Toutefois, les exemples visent, également, *mutatis mutandis* les rapports sur les comptes consolidés ainsi que les rapports sur les comptes annuels et/ou consolidés des entités ayant une autre forme juridique.

2.1. OBTENTION D'ÉLÉMENTS PROBANTS ET APPROPRIÉS SUR LE FAIT QUE LES COMPTES ANNUELS COMPORTENT UNE ANOMALIE SIGNIFICATIVE

2.1.1. Principes généraux

264. Les exemples qui suivent illustrent plus particulièrement des situations dans lesquelles le commissaire recueille des éléments suffisants et appropriés mais conclut que les comptes annuels contiennent une anomalie significative.

265. Un élément est considéré comme significatif s'il implique une omission ou une erreur, qui, individuellement ou collectivement, peut influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base de ces comptes annuels (ISA 200, par. 6). Le caractère significatif est fonction de la nature et/ou de la taille de l'omission ou de l'erreur considérée dans son contexte particulier. La taille ou la nature de l'erreur ou omission, ou une combinaison des deux, peut être déterminante.

266. Compte tenu des avis du 23 avril 2014 (2014/4) et du 3 juin 2020 (2020/12) de la CNC relatifs à la rectification des comptes annuels et plus particulièrement de l'article 3:19 CSA (art. 3:49 pour les associations et art. 3:53 pour les fondations), il y a lieu de s'interroger sur la possibilité pour une entité d'approuver des comptes annuels comportant une anomalie significative communiquée par le commissaire. En effet, le droit comptable étant de nature impérative, voire d'ordre public, sa violation peut engager la responsabilité des administrateurs. Les conséquences potentielles pénales pour les administrateurs devraient inciter ces derniers à une très grande prudence avant d'arrêter des comptes annuels qui feraient l'objet d'une opinion modifiée du commissaire à la suite de l'existence d'une anomalie significative. Vraisemblablement, cette situation pourra encore se présenter lorsque l'organe d'administration est en désaccord avec la position du commissaire.

267. En principe, l'organe d'administration pourra déterminer l'incidence de l'anomalie significative sur les comptes annuels ou elle pourra être déterminée par le

commissaire. Il est important de souligner que la difficulté de déterminer l'incidence ne résulte pas d'une volonté de l'organe d'administration, car dans ce cas le commissaire serait confronté à une limitation de l'étendue de l'audit (voir, *infra*, section 2.2.).

268. Lorsque l'anomalie significative porte sur l'omission d'informations requises (ISA 705 (Révisée), par. 23), le commissaire doit:

- a) s'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- b) décrire dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » la nature de l'information omise ; et
- c) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdit, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit raisonnablement réalisable en pratique et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations.

Cette dernière mention ne sera pas réalisable en pratique si (ISA 705 (Révisée), par. A23):

- les informations à fournir n'ont pas été préparées par la direction ou si ces informations ne sont pas, d'une autre façon, directement disponibles pour le commissaire ; ou
- sur la base du jugement du commissaire, les informations à fournir sont anormalement volumineuses au regard de son rapport.

En Belgique, vu l'absence d'interdiction légale ou réglementaire⁽⁶⁰⁾, le commissaire sera amené à donner les informations omises, sous réserve des deux conditions mentionnées sous le point c) susmentionné.

269. Par ailleurs, une anomalie est diffuse lorsque son incidence:

- a) ne peut être circonscrite à une composante spécifique des comptes annuels ; ou
- b) représente ou pourrait représenter une part importante des comptes annuels ; ou
- c) au regard des informations fournies dans les états financiers, est fondamentale pour la compréhension, par l'utilisateur, des comptes annuels.

270. Lorsqu'il s'agit d'une SRL et que le commissaire exprime une opinion modifiée, il doit veiller entre autres à évaluer les conséquences des anomalies constatées

- qui, si elles influencent significativement les capitaux propres de la société, pourraient en cas de distribution, réduire significativement son actif net et constituer un non respect du CSA et entraîner l'application de la procédure d'alerte ;
- sur la justification du maintien du principes comptable de continuité de l'entreprise.

Enfin, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 30, lorsque le commissaire envisage de modifier l'opinion dans son rapport d'audit, il doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation de celle-ci.

⁽⁶⁰⁾ L'article 3:75, §1, 5° CSA (art. 144, §1, 5° C. Soc.) permet au commissaire de mentionner une référence à quelque question que ce soit sur laquelle il attire spécialement l'attention, qu'une opinion avec réserve ou non ait été exprimée relative à ces points.

2.1.2. Anomalie significative relative à une valorisation d'actif (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve

271. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- La société envisage d'abandonner la commercialisation de certains produits. La société décide de ne pas comptabiliser, malgré les dispositions de l'article 3:47, §1^{er} AR/CSA, de réductions de valeur pour ramener la valeur comptable de ces produits à leur valeur de marché ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf.*, *supra*, section 1.5.5.) ;
- A la demande du commissaire, l'organe d'administration a quantifié l'impact de cette surévaluation du stock et donc du résultat ;
- Le commissaire estime que cette anomalie a un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Il peut arriver qu'un désaccord survienne entre le commissaire et l'organe d'administration 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. Dans ce type de situation, le commissaire demandera à l'organe d'administration de quantifier l'anomalie constatée.

Dans cette hypothèse, le commissaire conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies. Dans le cadre de cet exemple et en application de son jugement professionnel, le commissaire considère que l'anomalie (non corrigée) susmentionnée:

- a) est significative (ISA 450, par. 11) ;
- b) mais non diffuse (ISA 705 (Révisée), par. 7 (a)), au regard du nombre limité de rubriques impactées par l'anomalie constatée et de l'importance de ces rubriques par rapport aux comptes annuels pris dans leur ensemble.

Considérant ce qui précède, le commissaire doit exprimer une opinion avec réserve, conformément au paragraphe 7 de la norme ISA 705 (Révisée) et doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Pour rappel, lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels</i>	
	Significatif mais non diffus <i>(Material but not pervasive)</i>	Significatif et diffus <i>(Material and pervasive)</i>
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁶¹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁶⁶⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Les produits finis, dont la Société a abandonné la commercialisation, ont été valorisés à leur valeur d'acquisition alors que leur valeur de marché est inférieure, ce qui contrevient selon nous aux dispositions de l'article 3:47, §1^{er} de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations. Dès lors, la rubrique des stocks à l'actif du bilan ainsi que le résultat de l'exercice avant impôts sont surévalués à concurrence de € _____, et les impôts sur les bénéfices, le résultat net de l'exercice et les capitaux propres sont surévalués respectivement de € _____, € _____ et € _____.

Nous avons effectué ...⁽⁶⁶⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽⁶⁶⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁶⁶⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁶⁶⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁶⁶⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁶²⁾

⁽⁶¹⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁶²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.1.3. Anomalie significative relative à une valorisation de passif (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve

272. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- La comptabilisation des charges ne respecte pas la séparation des exercices (*cut-off* ou *césure*) ;
- Le commissaire a identifié un problème majeur de sous-estimation des charges lors de son audit ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf.*, *supra*, section 1.5.5.) ;
- Le commissaire estime que les comptes annuels comportent ainsi une anomalie ayant un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents, ainsi que de certains principes généraux.

Lorsque l'exhaustivité des charges de l'exercice n'est pas assurée, telle que requise par l'article 3:11 AR/CSA (art. 33 AR/C. Soc.), le lecteur qui prend une décision économique sur la base des informations publiées par la société 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.

Dans l'exemple développé ci-après, le commissaire conclut à l'issue des procédures d'audit à la sous-évaluation des dettes commerciales et des services et biens divers et donc à la surévaluation du résultat.

En application de son jugement professionnel, le commissaire considère que l'anomalie (non corrigée) susmentionnée est:

- a) significative (ISA 450, par. 11) ;
- b) mais non diffuse (ISA 705 (Révisée), par. 7 (a)), au regard tant du nombre limité de rubriques impactées par l'anomalie constatée que de l'importance de ces rubriques par rapport aux comptes annuels pris dans leur ensemble.

Considérant ce qui précède, le commissaire devra exprimer une opinion avec réserve, conformément à la norme ISA 705 (par. 7). Lorsque le commissaire estime qu'une opinion avec réserve doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels</i>	
	Significatif mais non diffus <i>(Material but not pervasive)</i>	Significatif et diffus <i>(Material and pervasive)</i>
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁶³⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁶⁸⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20____, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Il ressort de nos travaux d'audit que les montants des dettes commerciales et des services et biens divers sont sous-estimés à concurrence de € _____, correspondant à des factures à recevoir non-comptabilisées. Les dispositions de l'article 3:11 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations ne sont, selon nous, pas respectées et le résultat de l'exercice avant impôts est donc surestimé à concurrence du même montant. Les impôts sur les bénéfiques, le résultat de l'exercice après impôts et les capitaux propres sont quant à eux surévalués respectivement à concurrence de € _____, € ____ et € _____.

Nous avons effectué ...⁽⁶⁸⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽⁶⁸⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁶⁸⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁶⁸⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁶⁸⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁶⁴⁾

⁽⁶³⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁶⁴⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.1.4. Anomalie significative relative à une valorisation d'actif (impact significatif et diffus) – Opinion négative

273. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- La société détient une participation et une créance jugées significatives ;
- Le commissaire est en désaccord avec les méthodes d'évaluation utilisées par l'organe d'administration visant à justifier le maintien de la valeur comptable de ces actifs ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf. supra*, section 1.5.5.) ;
- Le commissaire estime que ces anomalies ont un impact significatif et diffus sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Dans l'exemple ci-après, la société détient une participation majoritaire dans la SA « Y » qui connaît des difficultés financières depuis de nombreuses années. La participation dans la filiale, ainsi que les créances sur cette dernière, constituent une part relativement importante des actifs de la société. A la demande du commissaire, l'organe d'administration procède à une évaluation de la juste valeur de sa filiale.

Le commissaire considère que l'évaluation ne s'est pas faite sur la base de méthodes généralement admises et par ailleurs, il ne souscrit ni aux hypothèses prises en considération par l'organe d'administration, ni aux informations figurant dans l'annexe des comptes annuels (C-cap 6.17). Il considère qu'il existe une moins-value durable tant sur la valeur de la participation que sur celle de la créance et qu'il a été capable d'en déterminer un montant minimum qui est significatif justifiant l'opinion négative.

L'audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et les informations y afférentes à fournir sont traités par la norme ISA 540. Le paragraphe A116 traite plus spécifiquement du cas où l'auditeur est amené à conclure, sur la base des éléments qu'il a recueillis, qu'une estimation comptable basée sur ces éléments diffère de l'estimation ponctuelle de la direction. En pareil cas, l'anomalie est au moins égale à la différence entre l'estimation ponctuelle de la direction et le montant donné par l'extrémité la plus proche de la fourchette d'estimations de l'auditeur.

Dans le cadre de cet exemple et en application de son jugement professionnel, le commissaire considère que l'anomalie (non corrigée) susmentionnée est significative (ISA 450, par. 11) et diffuse (ISA 705 (Révisée), par. 7 (a)), au regard de l'importance de la rubrique concernée par rapport aux comptes annuels pris dans leur ensemble.

Dès lors, la non-comptabilisation des réductions de valeur dans les comptes annuels affecte l'image fidèle.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée) (par. 8), le commissaire doit exprimer une opinion négative lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, sont à la fois significatives et diffuses sur les comptes annuels. Dans ce cas, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion négative » immédiatement après la section « Opinion négative ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁶⁵⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion négative***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁷⁰⁾... de l'exercice de € _____.

A notre avis, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion négative », ces comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion négative

La société anonyme Y, filiale de la société, connaît des difficultés financières majeures depuis plusieurs années. Malgré les pertes accumulées, l'organe d'administration estime qu'il existe suffisamment d'indicateurs positifs qui justifient l'absence de dépréciation de cette participation et des titres de créance sur entreprise liée. En l'absence d'évaluation réalisée par l'organe d'administration sur la base de méthodes généralement admises et en application des dispositions de l'article 3:44, §2 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, la valeur comptable de cette participation, soit €..., ainsi que les titres de créances sur entreprise liée, soit €....., auraient dû faire, selon nous, l'objet d'une réduction de valeur. Nous n'avons pas été en mesure de déterminer le montant de réductions de valeur à acter [qui à la date de ce rapport devrait être significatif car il ne devrait pas être inférieur à € _____] ainsi que de souscrire aux raisons justifiant le non-ajustement de la valeur comptable, telle que figurant en annexe (C-cap 6.17) des comptes annuels

Nous avons effectué ...⁽⁷⁰⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽⁷⁰⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion négative.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est ...⁽⁷⁰⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁷⁰⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁷⁰⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁶⁶⁾

⁽⁶⁵⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁶⁶⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.1.5. Anomalie significative relative à une règle d'évaluation (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve

274. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- L'organe d'administration a appliqué de manière inappropriée un principe d'évaluation repris dans l'AR/CSA ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf. supra*, section 1.5.5.) ;
- Le commissaire estime que cette anomalie a un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Le commissaire doit s'assurer que les règles d'évaluation de la société sont établies ou modifiées par l'organe d'administration en respectant le référentiel comptable applicable.

Il arrive que le commissaire ne soit pas d'accord avec l'organe d'administration concernant une règle d'évaluation retenue, en raison du fait que celle-ci ne correspond pas aux dispositions légales de l'AR/CSA ou que son application incorrecte affecte l'image fidèle des comptes annuels. L'exemple concerne une situation où l'organe d'administration ne respecte pas une disposition prévue par l'AR/CSA, malgré la demande d'ajustement du commissaire.

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 ci-après, le commissaire estime que les conditions prévues à l'article 3:55 AR/CSA (art. 57 AR/C. Soc.) ne sont pas respectées. En effet, la réévaluation est exprimée alors que les conditions de rentabilité et de durabilité de la plus-value ne sont pas respectées.

A noter qu'il est considéré dans le cas présent que le commissaire est d'accord avec l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des comptes annuels. Si tel ne devait pas être le cas, il conviendrait de se référer à la section 2.6. ci-dessous.

En application de son jugement professionnel, le commissaire considère que l'anomalie (non corrigée) susmentionnée est:

- a) significative ;

- b) mais non diffuse (ISA 705 (Révisée), par. 7 (a)), au regard du nombre limité de rubriques impactées par l'anomalie constatée et de l'importance de ces rubriques par rapport aux comptes annuels pris dans leur ensemble.

Considérant ce qui précède, le commissaire devra exprimer une opinion avec réserve, conformément à la norme ISA 705 (Révisée) (par. 7) et doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

100

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels</i>	
	Significatif mais non diffus <i>(Material but not pervasive)</i>	Significatif et diffus <i>(Material and pervasive)</i>
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁶⁷⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

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

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

La Société a procédé à la réévaluation de certains biens actés sous la rubrique « Machines, installations et outillage » en comptabilisant dans les capitaux propres, une plus-value de réévaluation correspondante à concurrence de € _____. Selon nous, cette réévaluation ne satisfait pas à la condition de l'article 3:35 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, dans la mesure où la plus-value exprimée n'est pas justifiée par la rentabilité de l'activité de la société. Compte tenu des amortissements pratiqués sur le montant de cette réévaluation, la perte de l'exercice, la rubrique « Machines, installations et outillage » et les capitaux propres sont surévalués respectivement à concurrence de € _____, € _____ et € _____.

Nous avons effectué ...⁽⁷²⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽⁷²⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁷²⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁷²⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁷²⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁶⁸⁾

⁽⁶⁷⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁶⁸⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.1.6. Omission volontaire d'informations dans l'annexe des comptes annuels (impact significatif mais non diffus) – Opinion avec réserve

275. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- La liste des participations est incluse dans l'annexe des comptes annuels ;
- L'organe d'administration n'a volontairement pas communiqué dans l'annexe des comptes annuels certaines informations requises par l'AR/CSA ;
- Le commissaire estime que cette omission volontaire d'information a un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf.*, *supra*, section 1.5.5.) ;
- Le commissaire estime qu'il ne peut être fait usage de la dérogation prévue à l'article 3:6 l'AR/CSA ⁽⁶⁹⁾.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Dans l'exemple développé ci-après, l'organe d'administration omet consciemment de renseigner une transaction jugée significative consistant en la prise de contrôle d'une société et l'existence de plus-values sur cessions internes réalisées sur des opérations entre la société-mère et ses filiales. Par ailleurs, la liste des participations est incluse dans les annexes des comptes annuels, et non dans un document séparé à déposer dans les 30 jours après l'approbation des comptes annuels, comme le permet la loi. ⁽⁷⁰⁾

Si le commissaire est confronté aux circonstances de l'exemple, il consultera la norme ISA 550 relative aux parties liées qui incorpore, entre autres, l'objectif d'acquérir une connaissance suffisante des relations et des transactions avec les parties liées, pour être ensuite en mesure de relever des facteurs de risque de fraudes et de conclure si les comptes annuels donnent une image fidèle ou ne sont pas trompeurs (pour autant qu'ils soient affectés par ces relations et ces transactions).

Le commissaire se référera également utilement à la norme ISA 240 qui requiert une attention toute particulière aux indices qui peuvent suggérer que des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre normal de l'activité courante de l'entité ont un impact possible sur les comptes annuels lorsque, par exemple, elles interviennent entre parties liées.

⁽⁶⁹⁾ L'article 3:6 de l'AR/CSA (art. 91 AR/C. Soc.) prévoit que seules les informations « d'importances significatives » doivent être renseignées dans l'annexe des comptes annuels.

⁽⁷⁰⁾ Si la société a repris la liste des participations dans un document séparé, le commissaire doit reprendre une mention spécifique dans la seconde partie de son rapport (voir chapitre 3).

Selon les circonstances, il consultera également l'avis 2010/02 du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises du 5 mars 2010, modifié le 29 octobre 2010⁽⁷¹⁾. Cet avis traite spécifiquement de l'annexe C-cap 6.15 (précédemment l'annexe XVIIIbis) « Transactions avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché », des diligences et du contenu du rapport du commissaire sur ce point.

Dans le cadre du présent exemple et en application de son jugement professionnel, le commissaire considère que l'omission susmentionnée a un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels et qu'une opinion avec réserve doit être exprimée (ISA 705 (Révisée), par.7).

Considérant ce qui précède, le commissaire doit exprimer une opinion avec réserve, conformément au paragraphe 7 de la norme ISA 705 (Révisée) et doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Pour rappel, lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material et pervasive)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

⁽⁷¹⁾ www.ibr-ire.be, rubrique « réglementation », sous-rubrique « avis ».

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁷²⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁷⁷⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

La liste des participations figurant à l'annexe C-cap 6.5.1. des comptes annuels n'a pas été complétée de façon exhaustive. En effet, la participation dans la société X et les informations y relatives auraient dû, selon nous, y être mentionnées, tel que prévu par l'article 3:35 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations. Par ailleurs, l'annexe C-cap 6.15. ne fait, quant à elle, pas état des plus-values de cession réalisées sur des opérations entre la société et ses filiales d'un montant de € _____.

Nous avons effectué ...⁽⁷⁷⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽⁷⁷⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁷⁷⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁷⁷⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁷⁷⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁷³⁾

⁽⁷²⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁷³⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.1.7. Omission volontaire d'informations (non communication d'une modification d'une règle d'évaluation) dans l'annexe des comptes annuels (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve

276. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- L'organe d'administration a modifié les règles d'évaluation au cours de l'exercice sous contrôle ;
- La modification des règles d'évaluation est jugée acceptable par le commissaire ;
- Les informations requises et relatives à la modification d'une règle d'évaluation ne figurent pas dans l'annexe des comptes annuels ;
- La modification de la règle d'évaluation a pu être chiffrée afin d'apprécier le caractère significatif et non diffus ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf. supra*, section 1.5.5.) ;
- Le commissaire estime que l'absence d'informations dans l'annexe a un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Le commissaire doit s'assurer que les règles d'évaluation de la société sont établies ou modifiées par l'organe d'administration en respectant le référentiel comptable applicable.

En cas de modification des règles d'évaluation, les mentions suivantes seront requises dans l'annexe des comptes annuels relatifs à l'exercice audité:

- 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 les résultats de l'entité.

Les cas suivants ne sont pas à considérer comme un changement des règles d'évaluation:

- lorsque les règles d'évaluation sont déterminées et mentionnées pour la première fois pour des postes ne figurant pas précédemment 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.

Lors d'une modification acceptable d'une règle d'évaluation mentionnée de manière adéquate dans l'annexe des comptes annuels, le commissaire jugera, s'il le nécessaire pour la compréhension, par les utilisateurs, des comptes annuels, d'inclure un paragraphe

d'observation (ISA 706 (Révisée)), après la section « Fondement de l'opinion ». Un exemple de paragraphe d'observation est développé, *infra*, section 2.4.4.

Dans l'exemple développé ci-après, l'absence d'informations dans l'annexe telles que requises par l'AR/CSA, constitue, en application de la norme ISA 705 (Révisée) (par. 6 (a)), une anomalie significative.

Considérant ce qui précède, le commissaire devra exprimer une opinion avec réserve, conformément au paragraphe 7 de la norme ISA 705 (Révisée), en incluant, conformément aux paragraphes 21 et 22 de ladite norme, dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » insérée immédiatement après la section « Opinion avec réserve »:

- la nature de la modification dans les règles d'évaluation ;
- la quantification des incidences financières de cette modification sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁷⁴⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁷⁹⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20____, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

La Société a modifié 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 de même que la justification et une estimation de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de la Société ne sont pas mentionnées dans l'annexe des comptes annuels tel que prescrit par les articles 3:7 et 3:8 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations. Cette modification des règles d'évaluation a eu pour effet d'augmenter la valeur comptable des immobilisations corporelles à concurrence de € ____ et d'améliorer les résultats de l'exercice avant et après impôts à concurrence de respectivement € ____ et € ____.

Nous avons effectué ...⁽⁷⁹⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽⁷⁹⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁷⁹⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁷⁹⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁷⁹⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁷⁵⁾

⁽⁷⁴⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁷⁵⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.2. IMPOSSIBILITÉ DE RECUEILLIR DES ÉLÉMENTS PROBANTS SUFFISANTS ET APPROPRIÉS

2.2.1. Principes généraux

277. Les exemples qui suivent illustrent plus particulièrement des situations dans lesquelles le commissaire est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

278. La norme ISA 705 (Révisée), paragraphe A8, mentionne que l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (également appelée limitation à l'étendue des travaux d'audit) peut résulter:

- a) de circonstances hors du contrôle de l'entité ;
- b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux du commissaire ; ou
- c) de limitations imposées par l'organe d'administration.

Par ailleurs, le paragraphe A11 reprend des exemples qui pourraient être les cas les plus fréquents d'impossibilité de recueillir des éléments probants et appropriés. Il s'agit notamment de circonstances pouvant provenir d'une nomination tardive du commissaire ou de l'impossibilité de réaliser des contrôles de substance suffisants lorsque les contrôles internes au sein de l'entité ne sont pas efficaces.

279. Lorsque l'organe d'administration est à l'origine d'une impossibilité de mettre en œuvre certaines procédures d'audit planifiées et qu'il n'est pas possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par la mise en œuvre de procédures alternatives (*scope limitation*), le commissaire doit, conformément au paragraphe 13 de la norme ISA 705 (Révisée), en déterminer les implications:

- a) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les comptes annuels d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus, le commissaire doit exprimer une opinion avec réserve ; ou
- b) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les comptes annuels d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation, le commissaire doit:
 - (i) soit se démettre de la mission d'audit, lorsque cela est réalisable en pratique et possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable⁽⁷⁶⁾;
 - (ii) soit, s'il n'est pas réalisable en pratique ou possible de se démettre de la mission avant l'émission du rapport du commissaire, formuler une abstention d'opinion sur les comptes annuels.

280. Dans l'exécution d'une mission légale de contrôle, le commissaire n'est pas autorisé à accepter conventionnellement une limitation de l'étendue de ses travaux. Par ailleurs, le CSA sanctionne pénalement l'organe d'administration qui fait obstacle aux vérifications auxquelles il est tenu de se soumettre ou refuse de donner les renseignements

⁽⁷⁶⁾ Les aspects relatifs à la démission et à la révocation du commissaire ne sont pas développés dans le présent ouvrage.

qu'il est tenu de fournir ou qui donne sciemment des renseignements inexacts ou incomplets (art. 3:96, 3° CSA) (art. 170, al. 1^{er}, 3° C. Soc.). Dans ces circonstances, le commissaire ne pourra pas conclure qu'il a obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la société les explications et informations requises pour son contrôle (art. 3:75, §1^{er}, 2° CSA) (art. 144, §1^{er}, 2° C. Soc.). Lorsqu'il est confronté à une limitation de l'étendue de son contrôle par le fait de l'organe d'administration ou de la direction de l'entité, le commissaire, selon son jugement professionnel, émettra une réserve dans son rapport ou justifiera une abstention d'opinion. Enfin, rappelons que conformément au paragraphe 29 de la norme ISA 705 (Révisée), à moins que la loi ou la réglementation ne l'exige, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport d'audit ne peut pas comprendre de section sur les points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 ou une section « Autres informations » conformément à la norme ISA 720 (Révisée).

281. Comme évoqué ci-dessus, d'autres situations peuvent amener à une limitation de l'étendue des travaux d'audit (ISA 705 (Révisée), par. A8), comme par exemple lorsque le commissaire est nommé à une date tardive qui ne lui permet pas d'effectuer toute sa démarche de contrôle ou dans des circonstances en dehors du contrôle de la société (livres et documents comptables en tout ou en partie altérés ou détruits, ou pas disponibles aux fins de contrôle). La limitation à laquelle est confronté le commissaire conduira à l'expression d'une opinion avec réserve ou d'une déclaration d'abstention. Le rapport doit décrire la limitation et indiquer le ou les composantes des comptes annuels concernés.

282. Même dans les cas où le commissaire a formulé une abstention d'opinion sur les comptes annuels, il doit préciser dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence (norme ISA 705 (Révisée), par. 27). Cela signifie qu'un rapport sur les comptes annuels dans lequel est formulée une abstention d'opinion doit également faire état des anomalies significatives identifiées. Dans les cas où le commissaire a identifié d'autres points qui auraient par ailleurs requis une modification de l'opinion, il doit indiquer ces points dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion et anomalie significative identifiée » ainsi que leur incidence financière si ceci est faisable en pratique. Ceci est illustré *infra*, section 2.6.4.

283. En raison de la formulation d'une abstention d'opinion dans le rapport du commissaire, les sections relatives à l'abstention d'opinion, au fondement de l'abstention d'opinion et relative aux responsabilités du commissaire sont formulées différemment, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 26 et 28 (*cf. supra*, n^{os} 54, 55 et 110). Rappelons les restrictions quant à l'usage d'une section relative aux points clés de l'audit (voir, *supra*, section 1.2.5.) et d'une section « Autres informations » lorsque le commissaire formule une abstention d'opinion sur les comptes annuels.

284. Par ailleurs, il n'est pas inutile de préciser que les avis du 23 avril 2014 et du 3 juin 2020 de la CNC relatifs à la rectification des comptes annuels ainsi que l'article 3:19 CSA (art. 3:49 pour les associations et art. 3:53 pour les fondations) visent essentiellement les erreurs matérielles (anomalies significatives) traitées dans la section 2.1,

supra, et non les situations où il n'est pas possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (la présente section).

Enfin, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 30, lorsque le commissaire envisage de modifier l'opinion dans son rapport d'audit, il doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation de celle-ci.

2.2.2. Éléments probants insuffisants et inappropriés (impact significatif et non diffus) – Opinion avec réserve

110

285. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- La société détient une participation qui représente 10% de l'actif de la société ;
- Le commissaire n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant cet élément des comptes annuels ;
- Le commissaire estime que les incidences éventuelles sur les comptes annuels de cette impossibilité à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont significatives et non diffuses.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

L'exemple ci-après envisage l'hypothèse d'une société holding détenant une participation financière dans une société pour laquelle il a été impossible, tant par l'organe d'administration que par le commissaire, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Dans le cadre de cet exemple et en application de son jugement professionnel, le commissaire estime que cette impossibilité de recueillir des éléments suffisants et appropriés, sur une rubrique significative des comptes annuels, requiert d'exprimer une opinion avec réserve. Dans ces circonstances particulières, il mentionnera également qu'à l'exception du point à l'origine de la réserve, il a obtenu de l'organe d'administration et des préposés de l'entité, les explications et informations requises.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée) (par. 7), le commissaire doit conclure qu'il doit exprimer une opinion avec réserve et doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit indiquer dans cette section les raisons de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels</i>	
	Significatif mais non diffus <i>(Material but not pervasive)</i>	Significatif et diffus <i>(Material and pervasive)</i>
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁷⁷⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁸²⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20 __, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

La Société détient une participation dans la société XYZ (Pays X) qui figure au bilan pour un montant de € _____. Il ne nous a pas été possible d'obtenir des informations objectives suffisantes permettant de juger de la valorisation appropriée de cette participation. Par voie de conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de la valeur d'acquisition étaient nécessaires.

Nous avons effectué ...⁽⁸²⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

A l'exception du point décrit ci-dessus, nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁸²⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁸²⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁸²⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁷⁸⁾

⁽⁷⁷⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁷⁸⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.2.3. Faiblesse du contrôle interne liée à une rubrique des comptes annuels (impact significatif mais non diffus) – Opinion avec réserve

286. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- La société ne dispose pas d'un contrôle interne suffisant relatif à une rubrique significative des comptes annuels ;
- Le commissaire n'a pas été en mesure de recueillir les éléments suffisants et appropriés sur cette rubrique ;
- Le commissaire estime que cette situation a un impact significatif et non diffus sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

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'avancement des travaux (*percentage of completion method*) (art. 3:49 AR/CSA) (art. 71 AR/C. Soc.). Les difficultés constatées ne concernent, en outre, qu'une partie des activités de la société.

Dans l'exemple développé ci-après, le commissaire conclut à l'issue de ses procédures d'audit, et en l'absence d'éléments probants obtenus à la suite de procédures d'audit alternatives, que l'anomalie constatée est significative mais non diffuse (ISA 705 (Révisée), par. 7 (a)), au regard du nombre limité de rubriques impactées par l'anomalie constatée et de l'importance de ces rubriques par rapport aux comptes annuels pris dans leur ensemble.

Considérant ce qui précède et conformément à la norme ISA 705 (Révisée), le commissaire doit exprimer une opinion avec réserve et doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit indiquer dans cette section, les raisons de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Lorsque le commissaire conclut à la nécessité d'exprimer une réserve relative au contrôle interne d'un cycle particulier (voir également la norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction »), il identifiera le(s) poste(s) concerné(s) des comptes annuels le(s) plus important(s). Lorsque le commissaire ne peut recueillir les éléments probants suffisants et appropriés, et n'est pas en mesure de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve ». Dans certains cas, il sera cependant utile de mentionner les montants bruts des rubriques concernées.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁷⁹⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁸⁴⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20 __, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Le contrôle interne relatif au suivi analytique des commandes en cours ne permet 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 y relatives. Ces commandes en cours apparaissent au bilan sous la rubrique des stocks, pour un montant de € _____ tandis que les variations de stocks concernées sont reprises dans le compte de résultats pour un montant de € _____. Etant donné que l'organe d'administration n'a pas été en mesure de procéder aux vérifications de l'ensemble des commandes en cours, il ne nous a pas été possible de quantifier l'impact de ce point sur la valeur des stocks et par conséquent sur la variation des stocks figurant au compte de résultats.

Nous avons effectué ...⁽⁸⁴⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

A l'exception du point décrit ci-dessus, nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est ...⁽⁸⁴⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁸⁴⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁸⁴⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁸⁰⁾

⁽⁷⁹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁸⁰⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.2.4. Faiblesse du contrôle interne liée à une rubrique des comptes annuels (impact significatif et diffus) – Abstention d'opinion

287. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- La société est confrontée à des faiblesses significatives de son nouveau progiciel de gestion intégrée (ERP) conduisant à des problèmes de valorisation des stocks ;
- La société n'a pu pallier ces faiblesses et fournir au commissaire des informations adéquates sur la rubrique stocks qui par conséquent influencent la variation des stocks ;
- Compte tenu de l'impossibilité de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés sur plusieurs postes extrêmement importants des comptes annuels, le commissaire conclut que les incidences éventuelles sur les comptes annuels pourraient être significatives et diffuses.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

L'exemple ci-après concerne l'hypothèse d'une société dont le progiciel de gestion intégré (ERP) est déficient et n'assure pas une valorisation correcte des achats et du stock et, par conséquent, des variations des stocks. Lors du contrôle de valorisation des stocks, basé sur des échantillons non statistiques, d'importantes anomalies de valorisation des stocks ont par ailleurs été constatées, remettant en cause la fiabilité des stocks. L'organe d'administration n'a pas pu procéder aux corrections nécessaires, malgré la demande du commissaire. Le commissaire estime que l'impossibilité de recueillir des éléments suffisants et appropriés (documentation insuffisante ou inexistante), sur deux rubriques significatives des comptes annuels, compte tenu de la faiblesse du contrôle interne, l'amène à formuler une abstention d'opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble. L'appréciation du caractère diffus repose sur le caractère significatif des rubriques et tient compte de leur importance par rapport au total du bilan. Enfin, dans ces circonstances particulières, il mentionnera qu'il n'a pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de l'entité, les explications et informations requises (voir également la norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction »).

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée) (par. 9), le commissaire doit conclure qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion et doit formuler une abstention d'opinion. Lorsque le commissaire estime qu'il ne peut s'exprimer sur le fait que les comptes annuels donnent une image fidèle, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'abstention d'opinion » immédiatement après la section « Abstention d'opinion ». Le commissaire doit indiquer dans cette section les raisons de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Même dans les cas où le commissaire a formulé une abstention d'opinion sur les comptes annuels, il doit préciser dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence (norme ISA 705 (Révisée), par. 27). Cela signifie qu'un rapport sur les comptes annuels dans lequel est formulée une abstention d'opinion doit également faire état de toutes les anomalies significatives identifiées. Dans les cas où le commissaire a identifié d'autres points qui auraient par ailleurs requis une modification de l'opinion, il doit indiquer ce point dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion » ainsi que son incidence financière si ceci est faisable en pratique. Ceci est illustré *infra*, section 2.6.4.

En raison de la formulation d'une abstention d'opinion dans le rapport du commissaire, les sections relatives à l'abstention d'opinion, au fondement de l'abstention d'opinion et relative aux responsabilités du commissaire sont formulées différemment, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), paragraphes 26 et 28 (*cf. supra*, n^{os} 54, 55 et 110). Rappelons les restrictions quant à l'usage d'une section relative aux points clés de l'audit (voir, *supra*, section 1.2.5.) et d'une section « Autres informations » lorsque le commissaire formule une abstention d'opinion sur les comptes annuels.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ... ⁽⁸¹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Abstention d'opinion***

Nous avons été désignés pour procéder au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes annuels.

Fondement de l'abstention d'opinion

Au cours de l'exercice, la Société a implémenté un nouveau progiciel de gestion intégré (ERP) et de valorisation de ses stocks. L'implémentation a entraîné des déficiences de contrôle interne générant des anomalies dans la valorisation des stocks, influençant, par ailleurs, la variation des stocks, sous la rubrique des achats. Etant donné que l'organe d'administration n'a pas été en mesure de procéder aux vérifications de l'ensemble de ses stocks, il ne nous a pas été possible de quantifier l'impact de ces points sur la valeur des stocks et par conséquent sur la variation des stocks figurant au compte de résultats.

Compte tenu de ces circonstances et faisant suite au requis de l'article 3:75, §1^{er}, 2^o du Code des sociétés et des associations, nous devons conclure que nous n'avons pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre contrôle.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ... ⁽⁸⁶⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des comptes annuels de la Société selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique et d'émettre un rapport du commissaire. Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. Cependant, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Autres obligations légales et réglementaires ⁽⁸²⁾

⁽⁸¹⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁸²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.2.5. Faiblesse du contrôle interne liée à un cycle (impact significatif et diffus) – Abstention d’opinion

288. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l’exercice précédent par le commissaire ;
- La société ne dispose pas d’un contrôle interne suffisant sur plusieurs processus administratifs, et plus particulièrement sur le cycle des achats, influençant les comptes annuels ;
- Le commissaire n’est pas en mesure de recueillir des éléments suffisants et appropriés sur le fait que les comptes annuels ne contiennent pas d’anomalies significatives, car les problèmes constatés sont à ce point fondamentaux qu’aucune procédure alternative ne peut être mise en place ;
- Le commissaire estime que cette situation a un impact significatif et diffus sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l’exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l’applicabilité de l’exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Les procédures d’audit du commissaire ne peuvent, en aucun cas, remplacer le contrôle interne de l’entité auditée. Si, par exemple, 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 mais dans certaines circonstances, il lui sera possible d’obtenir des éléments probants et appropriés par des contrôles de substance (*substantive audit procedures*).

Dans ce type de situation, conformément à la norme ISA 265, le commissaire devra communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d’entreprise, une description des déficiences importantes en matière de contrôle interne qu’il a constatées et leurs incidences potentielles.

Dans l’exemple développé ci-après, étant donné l’impossibilité d’effectuer des procédures alternatives, le commissaire conclut à l’issue de ses procédures d’audit que l’anomalie constatée est significative et diffuse⁽⁸³⁾, au regard du nombre important de rubriques impactées par les faiblesses constatées et de l’importance de ces rubriques par rapport aux comptes annuels pris dans leur ensemble.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée) (par. 9), le commissaire doit conclure qu’il est dans l’impossibilité d’exprimer une opinion et doit formuler une abstention d’opinion. Lorsque le commissaire estime qu’il ne peut s’exprimer sur le fait que les comptes annuels donnent une image fidèle, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l’abstention d’opinion » immédiatement après la section « Abstention

⁽⁸³⁾ Paragraphe 5 (a) de la norme ISA 705 (Révisée).

d'opinion ». Le commissaire doit indiquer dans cette section les raisons de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

En raison de la formulation d'une abstention d'opinion dans le rapport du commissaire, la section relative au fondement de l'abstention d'opinion et la section relative aux responsabilités du commissaire sont formulés différemment, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), paragraphes 26 et 28 (*cf. supra*, n^{os} 54, 55 et 110). Rappelons les restrictions quant à l'usage d'une section relative aux points clés de l'audit (voir, *supra*, section 1.2.5.) et d'une section « Autres informations » lorsque le commissaire formule une abstention d'opinion sur les comptes annuels.

120

EXEMPLES DE RAPPORTS SUR LES COMPTES ANNUELS

Même dans les cas où le commissaire a formulé une abstention d'opinion sur les comptes annuels, il doit préciser dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence (norme ISA 705 (Révisée), par. 27). Cela signifie qu'un rapport sur les comptes annuels dans lequel est formulée une abstention d'opinion doit également faire état des anomalies significatives identifiées. Dans les cas où le commissaire a identifié d'autres points qui auraient par ailleurs requis une modification de l'opinion, il doit indiquer ces points dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion » ainsi que leur incidence financière si ceci est faisable en pratique. Ceci est illustré *infra*, section 2.6.4.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁸⁴⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Abstention d'opinion***

Nous avons été désignés pour procéder au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes annuels.

Fondement de l'abstention d'opinion

Le contrôle interne de la Société présente des faiblesses significatives et plus particulièrement en ce qui concerne plusieurs processus administratifs relatifs aux cycles des achats. Ces lacunes pourraient avoir une incidence significative sur certaines rubriques des comptes annuels. Nous n'avons pas été à même de vérifier par des procédures d'audit alternatives, la fiabilité et l'exhaustivité des achats, ainsi que les rubriques associées à savoir la variation des stocks, le stock des marchandises et les dettes fournisseurs, telles que reprises dans les comptes annuels.

Compte tenu de ces circonstances et faisant suite au requis de l'article 3:75, §1^{er}, 2^o du Code des sociétés et des associations, nous devons conclure que nous n'avons pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre contrôle.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁸⁹⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des comptes annuels de la société selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique et d'émettre un rapport du commissaire. Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. Cependant, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁸⁵⁾

⁽⁸⁴⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁸⁵⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.2.6. Absence de déclarations écrites – Abstention d’opinion

289. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances suivantes:

- Les comptes annuels de l’exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- L’organe d’administration ne veut pas signer la lettre d’affirmation dont le contenu a été proposé par le commissaire ;
- Le commissaire estime se trouver dans l’impossibilité de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés nécessaires à la formulation de ses conclusions car il ne dispose pas des éléments probants indispensables relatifs à la lettre d’affirmation.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l’exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l’applicabilité de l’exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

En principe, la lettre d’affirmation est signée par les membres de la direction, tels que définis au paragraphe 8 de la norme ISA 580⁽⁸⁶⁾, qui sont responsables de l’établissement des comptes annuels, au plus haut niveau de l’entité (y compris la politique financière), compte tenu de leur connaissance des faits et de leur autorité. Dans certains cas, il est également possible que le commissaire préfère que la lettre d’affirmation soit (co-)signée par une autre personne (ou un autre organe) concerné(e) qui dispose de la compétence d’engager l’entité pour des actes dépassant la gestion journalière.

L’obtention de ces déclarations écrites constitue un élément probant nécessaire que le commissaire doit obtenir dans le cadre de la mission d’audit relative aux comptes annuels. La nécessité d’obtenir les déclarations écrites réside dans le fait que le commissaire ne peut, à l’égard de certains aspects de la mission d’audit, formuler de conclusions uniquement sur la base des autres éléments probants recueillis. La norme complémentaire (version révisée 2020) ainsi qu’un certain nombre de normes ISA, telles que les normes ISA 240 (fraude), ISA 250 (respect des textes législatifs et réglementaires), ISA 550 (transactions avec des parties liées) et ISA 570 (Révisée) (continuité d’exploitation), requièrent l’obtention de déclarations écrites. La lettre d’affirmation adressée au commissaire doit inclure les déclarations écrites requises par les normes ISA et par les paragraphes 112 à 115 de la norme complémentaire (version révisée 2020). Si le commissaire constate qu’une des déclarations requises par la norme complémentaire (version révisée 2020) n’est pas d’application, celle-ci peut être omise.

Concrètement, si le commissaire n’obtient pas les déclarations écrites indispensables et sans préjudice de ce qui est mentionné au paragraphe suivant concernant l’exercice effectif des responsabilités, il se trouve dans l’impossibilité d’obtenir les éléments

⁽⁸⁶⁾ Le paragraphe 8 de la norme ISA 580 prévoit : « Pour les besoins de cette norme ISA, la référence à la « direction » doit être comprise comme « la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d’entreprise. ».

probants suffisants et appropriés nécessaires à la formulation de ses conclusions, qui forment la base de l'expression de son opinion sur l'image fidèle des comptes annuels.

En fonction de la situation concrète, le commissaire devra évaluer si cette limitation donnera lieu, soit à une opinion avec réserve, soit à une abstention d'opinion (évaluation conformément à la norme ISA 705 (Révisée)), en tenant également compte des paragraphes 112 à 115 de la norme complémentaire (version révisée 2020) et du fait que la norme ISA 580 (par. 20) exige systématiquement une abstention d'opinion lorsqu'il conclut qu'il existe de tels doutes concernant l'intégrité de la direction que les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables ou que la direction ne fournit pas les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11. Les paragraphes 10 et 11 de la norme précisent respectivement:

- Que l'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant qu'elle a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, à leur présentation sincère, comme prévu aux termes de la mission d'audit
- Que l'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant:
 - Qu'elle lui a communiqué toutes les informations pertinentes et qu'elle lui a laissé un libre accès à toutes les informations et personnes au sein de l'entité, selon les termes de la mission d'audit ; et
 - Que toutes les transactions ont été enregistrées et se reflètent dans les états financiers.

Par conséquent, le commissaire ne doit plus utiliser son jugement pour déterminer le caractère diffus de l'incidence éventuelle de ces situations spécifiques.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'il ne peut s'exprimer sur le fait que les comptes annuels donnent une image fidèle, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'abstention d'opinion » immédiatement après la section « Abstention d'opinion ». Le commissaire doit indiquer dans cette section les raisons de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

En raison de la formulation d'une abstention d'opinion dans le rapport du commissaire, la section relative au fondement de l'abstention d'opinion et la section relative aux responsabilités du commissaire sont formulés différemment, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), paragraphes 26 et 28 (*cf. supra*, n^{os} 54, 55 et 110). Rappelons les restrictions quant à l'usage d'une section relative aux points clés de l'audit (voir, *supra*, section 1.2.5.) et d'une section « Autres informations » lorsque le commissaire formule une abstention d'opinion sur les comptes annuels.

Même dans les cas où le commissaire a formulé une abstention d'opinion sur les comptes annuels, il doit préciser dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence (norme ISA 705 (Révisée), par. 27). Cela signifie qu'un rapport sur les comptes annuels dans lequel est formulée une abstention

d'opinion doit également faire état des anomalies significatives identifiées. Dans les cas où le commissaire a identifié d'autres points qui auraient par ailleurs requis une modification de l'opinion, il doit indiquer ce point dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion » ainsi que son incidence financière si ceci est faisable en pratique. Ceci est illustré *infra*, section 2.6.4.

L'exemple développé ci-après concerne une situation dans laquelle la lettre d'affirmation, dans sa totalité, n'a pas été signée. Dans d'autres situations – par exemple lorsqu'une déclaration spécifique n'a pas été fournie malgré la demande explicite du commissaire (p. ex. une déclaration complémentaire relative à la gestion des stocks) –, le commissaire sera confronté à une limitation de l'étendue des travaux (*scope limitation*). Lorsque l'incidence éventuelle sur les comptes annuels est significative ou diffuse (et ce en fonction du jugement professionnel appliqué), ce *scope limitation* doit être suivi par une opinion modifiée, à savoir une opinion avec réserve ou une abstention d'opinion, selon les circonstances.



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁸⁷⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Abstention d'opinion***

Nous avons été désignés pour procéder au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes annuels.

Fondement de l'abstention d'opinion

L'organe d'administration ayant refusé de nous fournir les déclarations écrites indispensables dans le cadre de notre audit, il ne nous est pas possible de conclure que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Compte tenu de ces circonstances et faisant suite au requis de l'article 3:75, §1^{er}, 2^o du Code des sociétés et des associations, nous devons conclure que nous n'avons pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre contrôle.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁹²⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des comptes annuels de la société selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique et d'émettre un rapport du commissaire. Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. Cependant, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁸⁸⁾

⁽⁸⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁸⁸⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.3. TRAITEMENT LORS DE L'EXERCICE AUDITÉ DES CONSÉQUENCES D'UNE OPINION MODIFIÉE EXPRIMÉE DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT

(Absence de rectification des comptes annuels de l'exercice précédent : chiffres correspondants non rectifiés)

2.3.1. Principes généraux et description des scénarios

290. Les exemples présentés ci-après sont basés sur la norme ISA 710, qui définit les obligations du commissaire concernant les « données comparatives » reprises dans les comptes annuels faisant l'objet du contrôle.

Les exemples proposés partent de l'hypothèse qu'une opinion modifiée a été exprimée lors de l'exercice précédant l'exercice audité, par le commissaire actuel ou par son prédécesseur. Malgré la demande du commissaire, les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas été rectifiés. Les conséquences de cette anomalie sont enregistrées dans le compte de résultats de l'exercice audité ou impactent toujours le bilan de ce dernier. La question se pose de savoir dans quelle mesure cette opinion modifiée aura encore des conséquences sur les comptes annuels de l'exercice audité, ainsi que sur les « données comparatives » reprises dans les comptes annuels. Dans la plupart des cas, étant donné qu'il s'agit d'un non-respect de l'AR/CSA, la rectification des comptes annuels conformément à l'article 3:19 CSA reste requise, (voir *supra*, section 1.5.5.).

291. Indépendamment des normes ISA, le CSA a introduit la possibilité, voire l'obligation de rectifier les comptes annuels en cas d'erreur impliquant une infraction au droit comptable (articles 3:19 CSA pour les sociétés, 3:49 pour les associations et 3:53 pour les fondations).

La section 1.5.5., *supra*, de cet ouvrage synthétise les conséquences pour le commissaire de cette nouvelle disposition législative. Le lecteur de cet ouvrage s'y référera utilement.

292. Pour rappel, la norme ISA 510 définit, quant à elle, les obligations du commissaire concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Une mission d'audit initiale correspond à un audit effectué pour la première fois par le commissaire, c'est-à-dire, selon les normes ISA, que lors de l'exercice précédent, un autre commissaire était nommé ou il n'y avait pas de commissaire en fonction. Dans cette situation, complémentirement aux diligences requises contenues dans la norme ISA 510, les paragraphes 14 et 15 de la norme ISA 710 sont également applicables. Des exemples relatifs à ces situations figurent *infra*, section 2.5.

293. En Belgique, ces « données comparatives » concernent, dans le contexte du référentiel comptable applicable (AR/CSA), les chiffres correspondants (et non des comptes annuels comparatifs) (voir, *supra*, section 1.2.10.). Ces chiffres correspondants font partie intégrante des comptes annuels de l'exercice audité, et ont pour unique objectif de permettre une comparaison avec les informations reprises relatives à l'exercice

précédant l'exercice audité. Au regard de cet objectif, il est logique qu'une opinion modifiée concernant les chiffres correspondants peut influencer la comparabilité entre les deux exercices.

Selon les normes IFRS, la correction d'une erreur significative qui trouve son origine dans l'exercice précédant l'exercice audité doit être enregistrée dans le compte de résultats ainsi que dans les capitaux propres de l'exercice précédent. Dans ce contexte, le commissaire adaptera les exemples proposés avec discernement.

A. Incidence sur les comptes annuels (de l'exercice audité) d'une opinion modifiée exprimée lors de l'exercice précédent

294. Les différents scénarios concernant un point qui a donné lieu à une opinion avec réserve (anomalie significative) lors de l'exercice précédant l'exercice audité et qui n'a fait l'objet d'aucune rectification des comptes annuels tel que requis par l'article 3:19 CSA et suivant l'avis 2020/12 de la Commission des Normes Comptables ⁽⁸⁹⁾, sont exposés ci-après.

295. Scénario 1 (section 2.3.2.)

Le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée dans l'exercice précédent n'a pas encore été résolu/comptabilisé dans l'exercice audité et son incidence est significative dans l'exercice audité.

296. Scénario 2 (section 2.3.3.)

Le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée dans l'exercice précédent n'a pas encore été résolu/comptabilisé dans l'exercice audité, mais son incidence n'est pas significative dans l'exercice audité.

297. Scénario 3 (section 2.3.4.)

Le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée dans l'exercice précédent a été comptabilisé et l'information est fournie dans l'annexe de l'exercice audité conformément aux dispositions de l'AR/CSA. Son incidence est significative dans l'exercice audité et l'information fournie y relative est adéquate.

298. Scénario 4

Le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée dans l'exercice précédent a été comptabilisé et l'information est fournie dans l'annexe de l'exercice audité conformément aux dispositions de l'AR/CSA. Son incidence n'est pas significative dans l'exercice audité et l'information fournie y relative est adéquate.

299. Scénario 5 (section 2.3.5.)

Le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée dans l'exercice précédent a été comptabilisé dans l'exercice audité, mais les dispositions de l'AR/CSA n'ont pas été respectées (ce qui signifie notamment que l'information sur le point n'a pas été fournie ou est inadéquate). Son incidence est significative dans l'exercice audité.

⁽⁸⁹⁾ Voir la section 1.5.5., ci-dessus.

300. Scénario 6

Le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée dans l'exercice précédent a été comptabilisé dans l'exercice audité, mais les dispositions de l'AR/CSA n'ont pas été respectées (ce qui signifie notamment que l'information sur le point n'a pas été fournie ou est inadéquate). Son incidence n'est pas significative dans l'exercice audité.

301. Scénario 7

Le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée dans l'exercice précédent a été résolu. Il s'agissait par exemple, d'une limitation de l'étendue des travaux (*scope limitation*) avec effet potentiellement significatif à la suite du refus de l'organe d'administration d'évaluer une participation afin de déterminer l'existence éventuelle d'une moins-value durable ce qui avait donné lieu à une opinion modifiée. Cependant, lors de l'exercice audité, l'organe d'administration a évalué la participation et démontré l'absence de réduction de valeur durable. Le commissaire est d'accord avec cette évaluation.

B. Impact sur la seconde partie du rapport du commissaire

302. En ce qui concerne les scénarios 1 à 6, il s'agit d'un non-respect du CSA (art. 3:19 CSA) et la seconde partie du rapport sur la tenue de la comptabilité et le respect du CSA comportera donc une mention adéquate à ce sujet.

TABLEAU RESUMANT TOUS LES SCENARIOS (*cf.* annexe 3)
(Comptes annuels non rectifiés : voir aussi avis CNC 2020/12)

Scénario	Etat du point dans l'exercice audité	Impact des points sur les comptes annuels relatifs à l'exercice audité et les chiffres correspondants
1	Origine de l'opinion modifiée en N-1 : non résolu/comptabilisé en N	Significatif Réserve
2	Origine de l'opinion modifiée en N-1 : non résolu/comptabilisé en N	Non significatif Réserve quant à la comparabilité des chiffres
3	Origine de l'opinion modifiée en N-1 : comptabilisé en N et l'information est fournie dans l'annexe (art. 3:11 AR/CSA)	Significatif Réserve (impact sur N et la comparabilité des chiffres)
4	Origine de l'opinion modifiée en N-1 : comptabilisé en N et l'information est fournie dans l'annexe (art. 3:11 AR/CSA)	Non significatif et l'information fournie est adéquate Réserve quant à la comparabilité des chiffres Paragraphe d'observation pourrait être envisagé
5	Origine de l'opinion modifiée en N-1 : comptabilisé en N et l'information n'a pas été fournie dans l'annexe (art. 3:11 AR/CSA)	Significatif et l'information n'est pas fournie Réserve (impact sur N et la comparabilité des chiffres et le non-respect de l'art. 3:11 AR/CSA)

Scénario	Etat du point dans l'exercice audité	Impact des points sur les comptes annuels relatifs à l'exercice audité et les chiffres correspondants
6	Origine de l'opinion modifiée en N-1 : comptabilisé en N et l'information n'a pas été fournie dans l'annexe (art. 3:11 AR/CSA)	Non significatif Réserve sur le non-respect de l'art. 3:11 AR/CSA) et sur la comparabilité des chiffres
7	Résolu	Un paragraphe relatif à d'autres points pourrait être envisagé

Les scénarios 1, 2, 3 et 5 font l'objet d'exemples ci-après.

Les scénarios 4 et 6 ne sont pas développés étant donné qu'ils mènent, en ce qui concerne l'impact sur la comparabilité des chiffres, à la même opinion que celle exprimée dans le scénario 2.

Dans le cadre du scénario 4, lorsqu'un point est d'une importance telle, qu'il est considéré comme essentiel pour la compréhension des comptes annuels par les utilisateurs, un paragraphe d'observation pourrait être rédigé comme suit:

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap__ des comptes annuels qui décrit l'impact, sur le résultat de l'exercice en cours et les comptes annuels de l'exercice précédent, de la correction d'une erreur actée cet exercice sous contrôle et relative à l'exercice précédent. ».⁽⁹⁰⁾

Dans le cadre du scénario 7 et faisant suite à l'exemple repris *supra*, lorsqu'un point qui, selon le jugement du commissaire, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités du commissaire ou de son rapport d'audit, un paragraphe relatif à d'autres points pourrait être envisagé et rédigé comme suit:

« Lors de l'audit de l'exercice précédent, nous avons exprimé une opinion avec réserve à la suite de l'absence de l'évaluation, par l'organe d'administration, d'une participation visant à déterminer l'existence éventuelle d'une moins-value durable. L'organe d'administration ayant effectué au cours de cet exercice cette évaluation et ayant pu conclure que la valeur de la participation ne requerrait pas de réduction de valeur, nous avons pu exprimer une opinion sans réserve relatif à cet exercice. ».

303. Dans la plupart des cas, ces exemples s'appliquent *mutatis mutandis* lorsqu'une opinion négative a été exprimée ou qu'une abstention d'opinion a été formulée dans l'exercice précédant l'exercice audité.

⁽⁹⁰⁾ Voir également section 1.2.3.

2.3.2. Anomalie de l'exercice précédent non comptabilisé et significative – Opinion avec réserve (scénario 1 : cf. 2.3.1.)

304. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- Dans l'exercice audité, aucune provision n'a été constituée pour les prépensions. Il s'agit d'un montant significatif pour le compte de résultats et la non-constitution de cette provision n'est pas conforme, selon le commissaire, à l'article 3:32, a) AR/CSA. C'est pour cette raison qu'une opinion modifiée avait été exprimée sur les comptes annuels de l'exercice précédent ;
- Dans les comptes annuels de l'exercice audité, la provision pour les prépensions n'a toujours pas été constituée et son impact sur ces comptes annuels est considéré par le commissaire comme étant significatif.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Dans l'exemple, le point ayant donné lieu à la réserve lors de l'exercice précédent n'a pas encore été résolu/comptabilisé dans l'exercice audité et son incidence est significative dans l'exercice audité (ISA 710, par. 11 (a)). Les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas été rectifiés tel que requis par l'art. 3:19 CSA.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion avec réserve doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁹¹⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁹⁶⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20X0, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice précédent comportait une réserve en raison de la non-comptabilisation d'une provision pour prévisions. Cette provision n'a toujours pas été constituée dans les comptes annuels de l'exercice audité. La non-constitution de cette provision n'est pas conforme, selon nous, aux dispositions de l'article 3:32, a) de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.

Par conséquent, la rubrique « Provisions pour risques et charges » au bilan est sous-évaluée et les capitaux propres sont surévalués tant pour l'exercice 20X0 que pour l'exercice 20X-1 à concurrence de respectivement € ____ et € _____. De plus, le résultat de l'exercice 20X0 et 20X-1 est surévalué à concurrence de respectivement € ____ et € _____.

Nous avons effectué ...⁽⁹⁶⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽⁹⁶⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁹⁶⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁹⁶⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁹⁶⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁹²⁾

⁽⁹¹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁹²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.3.3. Anomalie de l'exercice précédent non comptabilisé et non significative – Opinion avec réserve (scénario 2 : cf. 2.3.1.)

305. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- Dans les comptes annuels de l'exercice précédant l'exercice audité, aucune provision n'a été constituée pour les prépensions. Il s'agit d'un montant significatif au niveau du compte de résultats (et non pas au niveau du bilan), et la non-constitution de cette provision n'est pas conforme, selon le commissaire, à l'article 3:32, a) AR/CSA. C'est pour cette raison qu'une opinion modifiée avait été exprimée sur l'image fidèle de ces comptes annuels vu l'impact sur le compte de résultats ;
- Il n'y a pas d'impact fiscal vu que la société ne génère pas de revenus imposables ;
- Dans les comptes annuels de l'exercice audité, la provision pour les prépensions n'a toujours pas été constituée et son impact sur les capitaux propres et la rubrique concernée au passif du bilan de l'exercice est considéré par le commissaire comme n'étant pas significatif.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Le point ayant donné lieu à la réserve n'a pas été résolu/comptabilisé dans l'exercice audité et son incidence n'est pas significative dans l'exercice audité (ISA 710 par. 11 (b) et par. A4). Etant donné que cette situation, qui trouve ses origines dans l'exercice précédant l'exercice audité, a eu un impact significatif sur le compte de résultats de l'exercice précédent, les chiffres correspondants relatifs à l'exercice audité sont influencés par cette situation. Les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas été rectifiés tel que requis par l'art. 3:19 CSA.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion avec réserve doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

Pour la simplicité de l'exemple, il n'a pas été tenu compte de l'impact éventuel de la charge fiscale.



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁹³⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽⁹⁸⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserves », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20 __, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice précédent comportait une réserve en raison de l'impact significatif sur le compte de résultats de la non-comptabilisation d'une provision pour prévisions de € _____, ce qui n'était pas conforme, selon nous, à l'article 3:32, a) de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations. Cette provision n'a toujours pas été comptabilisée dans les comptes annuels de l'exercice audité. L'impact de cette absence de comptabilisation sur le bilan de l'exercice audité n'est pas significatif. Notre opinion sur les comptes annuels de l'exercice audité est toutefois modifiée du fait que ce point non résolu a un impact significatif sur la comparabilité entre les chiffres repris dans les comptes annuels audités et les chiffres correspondants relatifs au compte de résultats.

Nous avons effectué ...⁽⁹⁸⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽⁹⁸⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽⁹⁸⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽⁹⁸⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽⁹⁸⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁹⁴⁾

⁽⁹³⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁹⁴⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.3.4. Anomalie de l'exercice précédent comptabilisée et suffisamment décrite – Opinion avec réserves (scénario 3 : cf. 2.3.1.)

306. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- Dans les comptes annuels de l'exercice précédant l'exercice audité, aucune provision n'a été constituée pour les prépensions. Il s'agit d'un montant significatif pour le compte de résultats, et la non-constitution de cette provision n'est pas conforme, selon le commissaire, à l'article 3:32, a) de l'AR/CSA. C'est pour cette raison qu'une opinion modifiée avait été exprimée sur l'image fidèle de ces comptes annuels ;
- Il n'y a pas d'impact fiscal vu que la société ne génère pas de revenus imposables ;
- Dans les comptes annuels de l'exercice audité, la provision pour les prépensions a été constituée, et le coût de cette provision a été repris dans le compte de résultats de l'exercice audité. Son impact sur le compte de résultats de l'exercice audité est significatif.
- Une information (adéquate) a été fournie sur le fait que le compte de résultats de l'exercice audité comprend un coût significatif qui trouve ses origines dans l'exercice précédant l'exercice audité.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Dans l'exemple développé ci-après, le point ayant donné lieu à la réserve est comptabilisé dans l'exercice audité, mais son impact est significatif pour le compte de résultats de l'exercice audité. L'organe d'administration a fourni l'information adéquate sur cette situation dans l'annexe des comptes annuels. Les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas été rectifiés tel que requis par l'art. 3:19 CSA.

L'organe d'administration n'a pas rectifié les comptes annuels de l'exercice tel que prévu par l'article 3:19 CSA.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion avec réserve doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

Pour la simplicité de l'exemple, il n'a pas été tenu compte de l'impact éventuel de la charge fiscale.



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir, *supra*, section 2.3.1.B. et, *infra*, chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁹⁵⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserves***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁰⁰⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence des points décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20 __, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserves

Durant l'exercice audité, la Société a constitué une provision pour prépensions s'élevant à € _____. Cette provision aurait dû être constituée durant l'exercice précédent et notre rapport du commissaire relatif à cet exercice comportait une réserve à cet égard. Le compte de résultats de l'exercice audité comprend donc une charge de € ____ qui trouve ses origines dans l'exercice précédent. Notre opinion sur les comptes annuels de l'exercice audité est également modifiée du fait de l'impact de ce point sur la comparabilité des chiffres de l'exercice audité avec les chiffres correspondants de l'exercice précédent.

Nous avons effectué ...⁽¹⁰⁰⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁰⁰⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserves.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁰⁰⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁰⁰⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁰⁰⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁹⁶⁾

⁽⁹⁵⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁹⁶⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.3.5. Anomalie de l'exercice précédent comptabilisée et insuffisamment décrite – Opinion avec réserves (scénario 5 : cf. 2.3.1.)

307. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- Dans les comptes annuels de l'exercice précédant l'exercice audité, aucune provision n'a été constituée pour les prépensions. Il s'agit d'un montant significatif pour le compte de résultats, et la non-constitution de cette provision n'est pas conforme, selon le commissaire, à l'article 3:32, a) de l'AR/CSA. C'est pour cette raison qu'une opinion modifiée avait été exprimée sur l'image fidèle de ces comptes annuels ;
- Il n'y a pas d'impact fiscal vu que la société ne génère pas de revenus imposables ;
- Dans les comptes annuels de l'exercice audité, la provision pour les prépensions a été constituée, et le coût de cette provision a été repris dans le compte de résultats de l'exercice audité. Son impact sur le compte de résultats de l'exercice audité est significatif.
- Aucune information (adéquate) n'a été fournie sur le fait que le compte de résultats de l'exercice audité comprend un coût significatif qui trouve ses origines dans l'exercice précédant l'exercice audité.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Dans l'exemple développé ci-après, le point ayant donné lieu à la réserve est résolu dans l'exercice audité, mais son impact est significatif pour le compte de résultats de l'exercice audité. L'organe d'administration n'a fourni aucune information (adéquate) dans l'annexe des comptes annuels. Les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas rectifiés tel que requis par l'art. 3:19 CSA.

L'organe d'administration n'a pas rectifié les comptes annuels de l'exercice tel que prévu par l'article 3:19 CSA.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion avec réserve doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

Pour la simplicité de l'exemple, il n'a pas été tenu compte de l'impact éventuel de la charge fiscale.



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁹⁷⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserves***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁰²⁾ ... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence des points décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserves », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20 __, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserves

Durant l'exercice audité, la Société a constitué une provision pour prépensions s'élevant à € _____. Cette provision aurait dû être constituée durant l'exercice précédent et notre rapport du commissaire relatif à cet exercice comportait une réserve à cet égard. Le compte de résultats de l'exercice audité comprend donc une charge de € ____ qui trouve ses origines dans l'exercice précédent. De plus, l'annexe relative à l'exercice audité ne contient aucune information [ne contient pas d'informations suffisantes] à ce sujet, ce qui constitue, selon nous, un non-respect de l'article 3:11 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.

Notre opinion sur les comptes annuels de l'exercice audité est également modifiée du fait de l'impact de ce point sur la comparabilité des chiffres de l'exercice audité avec les chiffres correspondants de l'exercice précédent.

Nous avons effectué ...⁽¹⁰²⁾ ... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁰²⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserves.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁰²⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁰²⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁰²⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽⁹⁸⁾

⁽⁹⁷⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽⁹⁸⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.3.6. Conséquences d'une opinion modifiée exprimée lors de l'exercice précédent sur les chiffres correspondants lors d'une deuxième année du mandat de commissaire (absence de commissaire avant le début du mandat) – Opinion avec réserve

308. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Il n'y avait pas de commissaire avant le début du mandat ;
- Il s'agit de la deuxième année du mandat de commissaire ;
- Lors de la première année d'audit N, une opinion avec réserve avait été exprimée à la suite de l'impossibilité de contrôler les stocks ;
- Les impacts avérés ou possibles du point sur les chiffres de l'exercice audité N+1 (ici : la deuxième année du mandat de commissaire) sont inexistantes mais une modification de l'opinion du commissaire est requise en raison des impacts possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres du compte de résultats de l'exercice N+1 en cours avec les chiffres correspondants N.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Les exemples *infra*, section 2.5. traitent d'une première année d'audit alors qu'aucun audit n'avait été réalisé sur les comptes annuels relatifs à l'exercice précédent N-1. Dans le cas présent le commissaire prend en considération le type d'opinion exprimé l'exercice précédent. En effet, dans ce cas, sans préjudice des commentaires de la section 2.3., son opinion sur les comptes annuels relatifs à l'exercice audité N+1 devra être modifiée compte tenu de l'impact éventuel sur les chiffres correspondants.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion avec réserve doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽⁹⁹⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁰⁴⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20X0, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Notre nomination en tant que commissaire de la Société étant intervenue au cours de l'année 20X-1, nous n'avions pas pu procéder lors de l'audit des comptes annuels de l'exercice 20X-1 à l'observation du comptage des stocks en début d'exercice et nous n'avions pas été en mesure d'apprécier par des procédures alternatives les quantités en stock détenues à cette date. En raison du fait que les stocks d'ouverture affectent le montant des approvisionnements alloués à l'exercice, nous n'avions pas pu déterminer si des ajustements du résultat de l'exercice 20X-1 et du résultat reporté en début d'exercice auraient pu s'avérer nécessaires. Notre opinion sur les comptes annuels pour l'exercice clos le ____ 20X-1 avait été modifiée en conséquence. Notre opinion sur les comptes annuels de l'exercice audité est modifiée du fait de l'impact possible de ce point sur la comparabilité des chiffres de l'exercice audité avec les chiffres correspondants de l'exercice 20X-1 relatifs au compte de résultats.

Nous avons effectué ...⁽¹⁰⁴⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁰⁴⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁰⁴⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁰⁴⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁰⁴⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁰⁰⁾

⁽⁹⁹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁰⁰⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.4. PARAGRAPHE D'OBSERVATION – POINT NON LIÉ À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

2.4.1. Principes généraux

309. Une société peut être confrontée à diverses circonstances sur lesquelles le commissaire souhaite attirer l'attention telles qu'évoquées au chapitre 1. Par ailleurs, la présente section aborde certains points non liés à la continuité d'exploitation, ce dernier aspect étant traité *infra*, section 2.6. La norme ISA 706 (Révisée) traite des situations dans lesquelles le commissaire souhaite attirer l'attention sur un point adéquatement décrit dans l'annexe des comptes annuels et d'une importance fondamentale pour la compréhension des comptes annuels par les utilisateurs. Dans le cadre de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le lecteur se référera utilement aux FAQ Covid-19 publiées par l'ICCI.

310. Conformément à la norme ISA 706 (Révisée), lorsque le commissaire estime nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport, ce paragraphe est généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Le commissaire doit mentionner dans ce paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les comptes annuels où une description détaillée de la question est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue.

Il y a lieu de souligner que lors de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le commissaire doit pouvoir se référer à un point présenté ou mentionné de manière approprié dans l'annexe des comptes annuels. Il ne revient pas au commissaire de délivrer lui-même cette information. Il est important que cette description soit reprise dans les comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA (art. 24 AR/C. Soc.), seuls les comptes annuels, en ce donc compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

2.4.2. Point relatif à un élément du bilan (actif) – Opinion sans réserve – Paragraphe d'observation

311. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- La société dispose d'une créance importante sur une société faisant l'objet d'une procédure de réorganisation judiciaire (PRJ) ; la société auditée ne dispose d'aucun privilège et compte tenu du fait qu'il est difficile de déterminer dans le cadre du plan de redressement soumis au vote des créanciers quelle partie de la créance sera perdue, l'estimation de la perte éventuelle est inévitablement aléatoire.
- L'annexe des comptes annuels décrit les spécificités de la situation et mentionne l'incertitude significative relative à l'issue de la PRJ et les raisons pour lesquelles l'estimation de la perte éventuelle est aléatoire.
- Le commissaire souhaite attirer l'attention sur cette incertitude majeure et la description dans l'annexe est suffisante.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Dans le cadre de son audit et en raison d'absence de critères objectifs, le commissaire peut rencontrer des difficultés pour évaluer une perte éventuelle sur créance lorsque le débiteur fait l'objet d'une procédure de réorganisation judiciaire (PRJ). Cette difficulté est essentiellement liée au caractère aléatoire de l'estimation des pertes éventuelles. Il n'est pas possible ici de décrire tous les cas de figure qui peuvent se présenter, chacun ayant un impact sur le type d'opinion à exprimer.

Dans l'exemple ci-après, il apparaît que la société doit s'attendre à une perte sur sa créance importante détenue auprès d'un client important de la société. Cependant, tant l'organe d'administration que le commissaire sont dans l'impossibilité d'estimer de manière certaine et fiable le montant de la perte allant au-delà du montant de la réduction de valeur comptabilisé, à défaut de critères objectifs d'appréciation.

L'organe d'administration a clairement décrit dans l'annexe des comptes annuels l'importance des relations commerciales avec le client, l'état d'avancement de la procédure de réorganisation judiciaire à laquelle ce client est confronté, le montant de la créance à la date de clôture et à la date d'arrêt des comptes ainsi que l'impossibilité de déterminer l'issue de la PRJ sur les comptes de la société auditée.

Conformément à l'article 3:11 AR/CSA (art. 33 AR/C. Soc.), dans les cas où à défaut de critères objectifs d'appréciation, l'estimation des risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations est inévitablement aléatoire, il en est fait mention dans l'annexe si les montants en cause sont importants au regard de l'objectif visé à l'article 3:11, alinéa 1^{er}.

Si le commissaire estime que les mentions reprises dans l'annexe sont fondamentales pour la compréhension des comptes annuels, il attirera l'attention sur ces mentions dans son rapport au moyen d'un paragraphe d'observation (norme ISA 706 (Révisée)). Ce paragraphe est généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Le commissaire doit mentionner dans ce paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les comptes annuels où une description détaillée de la question est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans ledit paragraphe.

Il y a lieu de souligner que lors de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le commissaire doit pouvoir se référer à un point présenté ou mentionné de manière approprié dans l'annexe des comptes annuels. Il ne revient pas au commissaire de délivrer lui-même cette information. Il est important que cette description soit reprise dans les comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA (art. 24 AR/C. Soc.), seuls les comptes annuels, en ce compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

L'exemple développé ci-après concerne un cas où il existe une incertitude par rapport à la recouvrabilité d'une créance, mais auquel ne s'applique pas la norme ISA 705 (Révisée).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁰¹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁰⁶⁾... de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹⁰⁶⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁰⁶⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹⁰⁶⁾... pour fonder notre opinion.

Observation [– Réorganisation judiciaire]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap _____ des comptes annuels qui décrit d'une part, les incertitudes relatives à l'issue de la procédure de réorganisation judiciaire à laquelle un des principaux clients de la Société est confronté et, d'autre part, l'impossibilité d'estimer de manière certaine et fiable le montant de la perte allant au-delà du montant de réduction de valeur comptabilisé, à défaut de critères objectifs d'appréciation.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁰⁶⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁰⁶⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁰⁶⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁰²⁾

⁽¹⁰¹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁰²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.4.3. Point relatif à un élément du bilan (passif) – Opinion sans réserve – Paragraphe d'observation

312. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- La société connaît un litige avec une société tierce, dont l'issue pourrait avoir des conséquences significatives sur les capitaux propres de la société ;
- L'organe d'administration, aidé de son conseil, est dans l'impossibilité d'évaluer l'issue du litige et l'impact éventuel pour la société ;
- L'annexe des comptes annuels décrit le litige et ses spécificités, et mentionne l'impossibilité d'en anticiper l'issue ;
- Le commissaire souhaite attirer l'attention sur cette incertitude majeure, vu la description suffisante dans l'annexe.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Il est possible que, lors de l'établissement des comptes annuels, certaines incertitudes existent quant au montant des futures charges nécessaires pour le règlement des passifs existants, ou quant au moment où ces charges doivent être exposées.

De telles circonstances donnent lieu à la constitution de provisions conformément aux critères de comptabilisation tels que définis par le référentiel comptable. Le cas échéant, le commissaire doit évaluer si les provisions constituées sont raisonnables dans le contexte du référentiel comptable et doit modifier, le cas échéant, son opinion sur les comptes annuels conformément à la norme ISA 705 (Révisée).

Les passifs potentiels (passifs existants qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation tels que définis par le référentiel comptable) dont l'existence doit encore être confirmée par la survenance ou non d'un ou plusieurs événements futurs incertains (qui ne sont pas sous le contrôle de la société) doivent être mentionnés dans l'annexe, à moins qu'une sortie monétaire soit très improbable.

Dans ce cas, le commissaire doit évaluer si la mention dans l'annexe satisfait aux exigences du référentiel comptable applicable, et modifier, le cas échéant, son opinion sur les comptes annuels conformément à la norme ISA 705 (Révisée).

Si le commissaire estime que les mentions reprises dans l'annexe sont fondamentales pour la compréhension des comptes annuels, il attirera l'attention sur ces mentions dans son rapport au moyen d'un paragraphe d'observation (norme ISA 706 (Révisée)). Il ne pourra bien entendu le faire qu'après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que l'annexe ne comporte pas d'anomalies

significatives. À défaut, il devra envisager de modifier son opinion conformément à la norme ISA 705 (Révisée).

Conformément à la norme ISA 706, lorsque le commissaire estime nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation, ce paragraphe est généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Le commissaire doit mentionner dans ce paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les états financiers où une description détaillée de la question est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans ledit paragraphe.

Il y a lieu de souligner que lors de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le commissaire doit pouvoir se référer à un point présenté ou mentionné de manière approprié dans l'annexe des comptes annuels. Il ne revient pas au commissaire de délivrer lui-même cette information. Il est important que cette description soit reprise dans les comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA (art. 24 AR/C. Soc.), seuls les comptes annuels, en ce donc compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

L'exemple développé ci-après concerne un cas où il existe une incertitude par rapport à l'issue d'un procès en cours, mais auquel ne s'applique pas la norme ISA 705 (Révisée).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁰³⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁰⁸⁾ ... de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹⁰⁸⁾ ... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁰⁸⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹⁰⁸⁾ ... pour fonder notre opinion.

Observation [– Litige important]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C. ____ des comptes annuels qui décrit l'incertitude relative à l'issue du procès XYZ engagé à l'encontre de la Société par ABC. L'issue de ce procès pourrait avoir un impact significatif sur la situation financière de la Société.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁰⁸⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁰⁸⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁰⁸⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁰⁴⁾

⁽¹⁰³⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁰⁴⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.4.4. Paragraphe d'observation relatif à une modification des règles d'évaluation – Opinion sans réserve – Paragraphe d'observation

313. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent par le commissaire ;
- L'organe d'administration a modifié les règles d'évaluation au cours de l'exercice sous contrôle ;
- La modification des règles d'évaluation est jugée acceptable par le commissaire ;
- Les informations requises et relatives à la modification d'une règle d'évaluation figurent dans l'annexe des comptes annuels ;
- Le commissaire estime nécessaire d'attirer l'attention des lecteurs sur cette modification.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Le commissaire doit s'assurer que les règles d'évaluation de la société sont établies ou modifiées par l'organe d'administration en respectant le référentiel comptable applicable.

En cas de modification des règles d'évaluation conformément à l'article 3:8 AR/CSA (art. 30 AR/C. Soc.), les mentions suivantes seront requises dans l'annexe des comptes annuels relatifs à l'exercice audité:

- 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 les résultats de l'entité.

Lors d'une modification acceptable d'une règle d'évaluation mentionnée de manière adéquate dans l'annexe des comptes annuels et lorsque le commissaire considère que le point est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des comptes annuels par leurs utilisateurs, il doit inclure un paragraphe d'observation (ISA 706 (Révisée)), après la section « Fondement de l'opinion ».

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁰⁵⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹¹⁰⁾ ... de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹¹⁰⁾ ... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹¹⁰⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹¹⁰⁾ ... pour fonder notre opinion.

Observation [– Modification des règles d'évaluation]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur la modification des règles d'évaluation survenue au cours de l'exercice. Conformément à l'article 3:8 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, la justification ainsi que l'impact de cette modification sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de la Société sont indiqués dans l'annexe C-cap ____ des comptes annuels.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹¹⁰⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹¹⁰⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹¹⁰⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

***Autres obligations légales et réglementaires*⁽¹⁰⁶⁾**

⁽¹⁰⁵⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁰⁶⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.4.5. Opinion avec réserve et paragraphe d'observation

314. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- La société détient des actions et le commissaire est en désaccord avec l'organe d'administration quant à la valorisation de ces actions ;
- Cette anomalie a un impact significatif et non diffus sur les comptes annuels ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf., supra*, section 1.5.5.) ;
- L'annexe des comptes annuels décrit un litige et ses spécificités, et mentionne l'impossibilité d'en anticiper l'issue ;
- Le commissaire estime qu'il existe une incertitude concernant une situation exceptionnelle portant sur une action judiciaire pendante devant les tribunaux et la description dans l'annexe est suffisante.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Il peut arriver qu'un désaccord survienne entre le commissaire et l'organe d'administration 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. Dans ce type de situation, le commissaire demandera à l'organe d'administration de quantifier l'anomalie constatée.

Dans le cadre de cet exemple et en application de son jugement professionnel, le commissaire considère que l'anomalie (non corrigée) susmentionnée est significative mais sans impact diffus, au regard du nombre limité de rubriques influencées par l'anomalie constatée et de l'importance de ces rubriques par rapport aux comptes annuels pris dans leur ensemble.

Considérant ce qui précède, le commissaire doit exprimer une opinion avec réserve, conformément au paragraphe 7 de la norme ISA 705 (Révisée), et doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

Si le commissaire estime que les mentions reprises dans l'annexe sont fondamentales pour la compréhension des comptes annuels, il attirera l'attention sur ces mentions dans son rapport au moyen d'un paragraphe d'observation (norme ISA 706 (Révisée)). Ce paragraphe est généralement inséré immédiatement après la section « Fondement

de l'opinion avec réserve ». Le commissaire doit mentionner dans ce paragraphe d'observation une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les comptes annuels où une description détaillée du point est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans ledit paragraphe.

Il y a lieu de souligner que lors de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le commissaire doit pouvoir se référer à un point présenté ou mentionné de manière approprié dans l'annexe des comptes annuels. Il ne revient pas au commissaire de délivrer lui-même cette information. Il est important que cette description soit reprise dans les comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA (art. 24 AR/C. Soc.), seuls les comptes annuels, en ce donc compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13(f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels</i>	
	Significatif mais non diffus <i>(Material but not pervasive)</i>	Significatif et diffus <i>(Material and pervasive)</i>
Les comptes annuels comportent une anomalie	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁰⁷⁾.. durant __ exercices consécutifs

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹¹²⁾... de l'exercice de € _____.

À notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Les actions détenues par la Société sont portées au bilan sous la rubrique « Placements de trésorerie » pour un montant de € _____. L'organe d'administration n'a pas valorisé ces titres de placement au plus bas de leur coût d'acquisition et de leur valeur de réalisation, ce qui, selon nous, n'est pas conforme aux requis de l'article 3:52 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations. Les documents comptables de la société font apparaître que, dans l'hypothèse où l'organe d'administration avait valorisé ces valeurs mobilières de placement à leur valeur de réalisation, la Société aurait enregistré une perte non réalisée de € _____ au compte de résultats de l'exercice. La valeur d'inventaire de ces titres de placement portée au bilan du 31 décembre 20__ aurait été réduite d'un montant identique, [et l'impôt,] le résultat net et les capitaux propres auraient été diminués [respectivement de € _____, € _____ et € _____].

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹¹²⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹¹²⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Observation [– Litige important]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap. des comptes annuels qui décrit l'incertitude relative à l'issue du procès XYZ engagé à l'encontre de la Société par ABC. L'issue de ce procès pourrait avoir un impact significatif sur la situation financière de la Société.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹¹²⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹¹²⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹¹²⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

***Autres obligations légales et réglementaires*⁽¹⁰⁸⁾**

⁽¹⁰⁷⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁰⁸⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.5. PREMIÈRE MISSION D'AUDIT (MISSION D'AUDIT INITIALE)

2.5.1. Principes généraux

315. Dans le cadre d'une première mission d'audit, le commissaire tiendra compte plus particulièrement de la norme ISA 510.

316. La norme ISA 510 définit les obligations du commissaire concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Une mission d'audit initiale correspond à un audit effectué pour la première fois par le commissaire, c'est-à-dire, selon les normes ISA, que lors de l'exercice précédent, il y avait un autre commissaire ou il n'y avait pas de commissaire en fonction.

317. Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif du commissaire concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer:

- a) si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les comptes annuels de la période en cours ; et
- b) si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des comptes annuels de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces comptes annuels, conformément au référentiel comptable applicable (ISA 510, par. 3).

318. Afin de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés, il procèdera, conformément à la norme ISA 510 (par. 6, (c)) à une ou plusieurs des démarches suivantes:

- (i) revue des dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ;
- (ii) évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ; ou
- (iii) mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.

Dans certaines circonstances, il est possible que le commissaire soit confronté à un « *scope limitation* », par exemple lorsque la société refuse de lui donner l'accès à certaines personnes ou information (*cf., supra*, n^{os} 57 et 280).

319. Dans son paragraphe A8, la norme ISA 510 stipule ce qui suit:

« (...) L'incapacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture peut conduire à l'une des modifications suivantes de l'opinion dans le rapport d'audit:

- (a) Une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, telle qu'il est approprié dans les circonstances données ; ou
- (b) A moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, selon les cas, sur les résultats des opérations et sur les flux de trésorerie, si cela est pertinent, et une opinion approbative sur la situation financière. »

Avant la réforme de la loi comptable de 2015, il était assez difficile d'exprimer une opinion scindée sur le bilan, le compte de résultats et l'annexe.

Depuis cette réforme, dans le cadre de laquelle le contenu des comptes annuels a été revu, il a été mis un terme aux objections contre une opinion scindée. La norme ISA 510 (par. A8) prévoit la possibilité pour le commissaire d'exprimer, dans certaines circonstances, une opinion scindée, à savoir une opinion avec réserve ou une abstention d'opinion concernant le compte de résultats et une opinion non modifiée sur le bilan. Un exemple de cette situation figure dans la section 2.5.4. (voir *infra*).

320. La norme ISA 710 définit quant à elle les obligations du commissaire relatives aux « données comparatives » reprises dans les comptes annuels faisant l'objet du contrôle. Ces obligations sont traitées entre autres dans les sections 2.3. et 1.2.10. (voir *supra*).

321. Conformément à la norme ISA 710 (par. 7), le commissaire doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. À cette fin, le commissaire doit apprécier si :

- a) Les données comparatives sont en accord avec les montants et les autres informations présentés pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraités ; et
- b) Les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et communiqués de manière adéquate.

322. Par ailleurs, si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre commissaire, le nouveau commissaire peut décider de faire référence au rapport du commissaire précédent sur les chiffres correspondants. S'il choisit cette option, et conformément à la norme ISA 710 (par. 13), il doit indiquer dans son rapport d'audit, dans un paragraphe relatif à d'autres points :

- a) Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
- b) Le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, s'il s'agissait d'une opinion modifiée, les raisons de cette modification ; et
- c) La date de ce rapport. (Voir par. A7)

323. Enfin, conformément à la norme ISA 710 (par. 14), si les comptes annuels de la période précédente n'ont pas été audités, le commissaire doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Toutefois, l'insertion de ce paragraphe n'exonère aucunement le commissaire

de devoir examiner les soldes d'ouverture conformément à la norme ISA 510 ainsi que de respecter la norme ISA 710 (par. 7) repris ci-dessus.

324. L'annexe 4 détaille les différents scénarios possibles.

325. Les exemples 2.5.2. à 2.5.5. traitent des situations où il n'y avait pas de commissaire l'exercice précédent et dans ce cas, le commissaire peut être confronté à l'impossibilité de recueillir des éléments probants. L'article 3:19 CSA n'est donc pas d'application dans ses circonstances. Les exemples 2.5.6. et 2.5.7. traitent des situations où il y avait un autre commissaire pour effectuer le contrôle de l'exercice précédent et l'article 3:19 CSA pourrait donc devoir s'appliquer.

2.5.2. Absence de commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture – Opinion sans réserve

326. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société sont contrôlés pour la première fois et les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit par un commissaire précédent ;
- Le commissaire a été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives ;
- Les chiffres correspondants requis par le référentiel comptable sont présents et leur présentation est correcte.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Lors de la première année de mission et conformément à la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de s'assurer que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période en cours.

Dans l'exemple ci-après, le commissaire a pu recueillir les éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture. Dans le cas contraire, il y a lieu de se référer aux exemples développés *infra*, sections 2.5.3., 2.5.4. et 2.5.5. Les informations concernant les chiffres correspondants sont quant à elles appropriées.



Conformément à la norme ISA 710 (par. 14), si les comptes annuels de la période précédente n'ont pas été audités, le commissaire doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Ce paragraphe sera généralement inséré après la section « Fondement de l'opinion ». Toutefois, l'insertion de ce paragraphe n'exonère aucunement le commissaire de devoir examiner les soldes d'ouverture.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁰⁹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹¹⁴⁾ ... de l'exercice de € ____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué ...⁽¹¹⁴⁾ ... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹¹⁴⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons que ...⁽¹¹⁴⁾ ... pour fonder notre opinion.

Autre point

Etant donné qu'aucun commissaire n'était nommé l'exercice précédent, les comptes annuels de l'exercice précédent et, par conséquent, les chiffres correspondants figurant dans les comptes annuels faisant l'objet du présent rapport, n'ont pas été audités.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹¹⁴⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹¹⁴⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration ...⁽¹¹⁴⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹¹⁰⁾

⁽¹⁰⁹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹¹⁰⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.5.3. Absence de commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur une partie des soldes d'ouverture – Opinion avec réserve

327. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société sont contrôlés pour la première fois et les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit par un commissaire précédent ;
- Le commissaire n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours vu la date de la nomination et n'a pas été en mesure de recueillir par des procédures d'audit alternatives des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes des stocks à l'ouverture (il s'agit d'un *scope limitation* qui n'est pas imputable à l'organe d'administration) ;
- Le commissaire estime que l'incidence potentielle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture est significative mais n'a pas de caractère diffus sur le compte de résultats ;
- Le bilan à la fin de l'exercice est présenté sincèrement ;
- Les chiffres correspondants requis par le référentiel comptable sont présents et leur présentation est correcte.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Lors de la première année de mission et conformément à la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période en cours.

Bien qu'il ait mis tout en œuvre pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés comme l'exige la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire pourra, dans des cas très rares, être dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'exprimer une opinion sur le compte de résultats de l'exercice sous revue. En l'absence d'éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre des procédures d'audit alternatives, par exemple en matière de contrôle de l'existence physique du stock ou d'évaluation très complexe, etc., cette situation 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.

Dans l'exemple ci-après, étant donné l'impossibilité d'effectuer des procédures d'audit alternatives en matière de contrôle de l'existence physique du stock au début de l'exercice, le commissaire n'a pu recueillir les éléments probants suffisants et appropriés sur la rubrique des stocks et, par conséquent, également sur la variation des stocks figurant dans le compte de résultats.

Dans ces circonstances, le commissaire a conclu que l'incidence potentielle des anomalies non détectées peut être significative et revêtir un caractère non diffus.

Considérant ce qui précède, le commissaire devra exprimer une opinion avec réserve. Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion avec réserve doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section « Opinion avec réserve ». Le commissaire doit indiquer dans cette section, les raisons de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Conformément au paragraphe A8 de la norme ISA 510, le commissaire pourrait exprimer une opinion scindée (voir un exemple au 2.6.5.).

Conformément à la norme ISA 710 (par. 14), si les comptes annuels de la période précédente n'ont pas été audités, le commissaire doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Ce paragraphe sera généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Toutefois, l'insertion de ce paragraphe n'exonère aucunement le commissaire de devoir mettre en œuvre des procédures sur les soldes d'ouverture.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ... ⁽¹¹¹⁾ .. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ... ⁽¹¹⁶⁾ ... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20X0, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants sur les stocks au début de l'exercice, n'ayant pu observer le comptage physique des stocks et de vérifier, par des procédures alternatives, les quantités en stock existant au ____ 20X-1. Par ailleurs, en raison du fait que le montant des stocks d'ouverture influence le montant de la variation des stocks, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements éventuels pourraient avoir été nécessaires en ce qui concerne le résultat de l'exercice.

Nous avons effectué ... ⁽¹¹⁶⁾ ... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ... ⁽¹¹⁶⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autre point

Etant donné qu'aucun commissaire n'était nommé l'exercice précédent, les comptes annuels de l'exercice précédent et, par conséquent, les chiffres correspondants figurant dans les comptes annuels faisant l'objet du présent rapport, n'ont pas été audités.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ... ⁽¹¹⁶⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ... ⁽¹¹⁶⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration ... ⁽¹¹⁶⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires ⁽¹¹²⁾

⁽¹¹¹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹¹²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.5.4. Absence de commissaire lors de l'exercice précédent – Impossibilité de recueillir d'éléments probants suffisants et appropriés (impact significatif et diffus) sur les soldes d'ouverture – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur le bilan de clôture – Opinion scindée

328. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société sont contrôlés pour la première fois et les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit par un commissaire précédent ;
- Le commissaire n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture de l'exercice actuel ;
- La société établit ses comptes annuels selon le schéma complet. Le bilan social ne fait dès lors pas partie des comptes annuels de la société⁽¹¹³⁾ ;
- Le bilan à la fin de l'exercice est présenté sincèrement ;
- Le commissaire estime que, sur la base de l'incidence potentielle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes à l'ouverture de l'exercice actuel, il doit émettre une abstention d'opinion concernant le compte de résultats de l'exercice actuel.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Le lecteur de cet ouvrage lira attentivement les commentaires de la section 2.5.1. quant aux obligations du commissaire sur les soldes d'ouverture.

Lors de la première année de mission et conformément à la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période en cours.

Bien qu'il ait mis tout en œuvre pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés comme l'exige la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire pourra, dans des cas très rares, être dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'exprimer une opinion sur le compte de résultats de l'exercice sous revue. En l'absence d'éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre des procédures d'audit alternatives, par exemple en matière de contrôle de l'existence physique du stock ou d'évaluation très complexe, etc., cette situation 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.

⁽¹¹³⁾ Il y a lieu d'être conscient que lorsque le bilan social fait partie des comptes annuels, l'opinion sur le bilan et les annexes y relatives n'intègre pas le bilan social et l'opinion scindée n'est pas adéquate. (voir également section 1.3.2. D et 1.3.4.)

Dans l'exemple ci-après, étant donné l'impossibilité d'effectuer des procédures d'audit alternatives en matière de contrôle de l'existence physique du stock au début de l'exercice, le commissaire n'a pu recueillir ni les éléments probants suffisants et appropriés sur la rubrique des stocks qui constitue une composante importante des comptes annuels, et, par conséquent, ni sur la variation des stocks figurant dans le compte de résultats. Dans ces circonstances, le commissaire a conclu que l'incidence potentielle des anomalies non détectées peut être significative et revêtir un caractère diffus. L'appréciation du caractère diffus repose sur le caractère significatif des rubriques concernées et particulièrement de la rubrique Approvisionnements et marchandises par rapport aux autres coûts des ventes et prestations.

Dans son paragraphe A8, la norme ISA 510 stipule que « (...) *L'incapacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture peut conduire à l'une des modifications suivantes de l'opinion dans le rapport d'audit:* (a) *une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, telle qu'il est approprié dans les circonstances données ; ou* (b) *à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, selon les cas, sur les résultats des opérations et sur les flux de trésorerie, si cela est pertinent, et une opinion approbative sur la situation financière.* »

La norme ISA 510 (par. A8) prévoit la possibilité pour le commissaire d'exprimer, dans certaines circonstances, une opinion scindée, à savoir une opinion avec réserve ou une abstention d'opinion concernant le compte de résultats et une opinion non modifiée sur le bilan. Conformément au paragraphe A8 de la norme ISA 510, le commissaire pourrait formuler une abstention d'opinion sur les comptes annuels et cette option est traitée au 2.5.5.

Conformément à la norme ISA 710 (par. 14), si les comptes annuels de la période précédente n'ont pas été audités, le commissaire doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Ce paragraphe sera généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Toutefois, l'insertion de ce paragraphe n'exonère aucunement le commissaire de devoir mettre en œuvre des procédures sur les soldes d'ouverture.

Dans le cas d'une opinion scindée, la mention relative à la tenue de la comptabilité est modifiée comme suit : « *Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique. Toutefois, compte tenu des éléments décrits dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion relative au compte de résultats », nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur le fait que la comptabilité du compte de résultats a été tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.* ».

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹¹⁴⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinions***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹¹⁹⁾... de l'exercice de € _____.

Opinion sans réserve sur le bilan

À notre avis, le bilan et les annexes y relatives donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Abstention d'opinion concernant le compte de résultats

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion relative au compte de résultats », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur le compte de résultats de l'exercice et les annexes y relatives. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les résultats et les annexes y relatives de la société pour l'exercice clôturé au _____ 20X1.

Fondement de l'opinion sans réserve sur le bilan

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion sur le bilan et les annexes y relatives.

Fondement de l'abstention d'opinion relative au compte de résultats

Les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit par un commissaire. Nous avons, dans le courant de l'exercice, et plus précisément le _____ 20__, été nommés commissaire de la Société. De ce fait nous n'avons pas été en mesure d'effectuer des procédures d'audit suffisantes relatives aux soldes d'ouverture des stocks et dès lors de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur valeur et, par conséquent, sur la valeur des variations de stocks reprises dans le compte de résultats. Compte tenu de ces circonstances, nous n'avons pu obtenir l'assurance raisonnable que les soldes d'ouverture et par conséquent le compte de résultats de l'exercice ne comportaient pas d'anomalies significatives trouvant leur origine dans l'exercice précédent.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de l'entité, les explications et informations requises pour notre audit, tenant compte des circonstances décrites dans cette section « Fondement de l'abstention d'opinion relative au compte de résultats ».

⁽¹¹⁴⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

Autre point

Étant donné qu'aucun commissaire n'était nommé l'exercice précédent, les comptes annuels de l'exercice précédent et, par conséquent, les chiffres correspondants figurant dans les comptes annuels faisant l'objet du présent rapport, n'ont pas été audités.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ... ⁽¹¹⁹⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ... ⁽¹¹⁹⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons ... ⁽¹¹⁹⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires ⁽¹¹⁵⁾

2.5.5. Absence de commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur une partie des soldes d'ouverture – Abstention d'opinion

329. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société sont contrôlés pour la première fois et les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit par un commissaire précédent ;
- Le commissaire n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours vu la date de la nomination et n'a pas été en mesure de recueillir par des procédures d'audit alternatives des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes des stocks à l'ouverture (il s'agit d'un *scope limitation* qui n'est pas imputable à l'organe d'administration) qui constituent une composante importante des comptes annuels ;
- Le commissaire estime que l'incidence potentielle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture est significative et revêt un caractère diffus sur le compte de résultats ;
- Le bilan à la fin de l'exercice est présenté sincèrement ;
- Les chiffres correspondants requis par le référentiel comptable sont présents et leur présentation est correcte.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Le lecteur de cet ouvrage lira attentivement les commentaires de la section 2.5.1. quant aux obligations du commissaire sur les soldes d'ouverture.

⁽¹¹⁵⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

Lors de la première année de mission et conformément à la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période en cours.

Bien qu'il ait mis tout en œuvre pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés comme l'exige la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire pourra, dans des cas très rares, être dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'exprimer une opinion sur le compte de résultats de l'exercice sous revue. En l'absence d'éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre des procédures d'audit alternatives, par exemple en matière de contrôle de l'existence physique du stock ou d'évaluation très complexe, etc., cette situation 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.

Dans l'exemple ci-après, étant donné l'impossibilité d'effectuer des procédures d'audit alternatives en matière de contrôle de l'existence physique du stock au début de l'exercice, le commissaire n'a pu recueillir ni les éléments probants suffisants et appropriés sur la rubrique des stocks qui constitue une composante importante des comptes annuels, et, par conséquent, ni sur la variation des stocks figurant dans le compte de résultats. Dans ces circonstances, le commissaire a conclu que l'incidence potentielle des anomalies non détectées peut être significative et revêtir un caractère diffus. L'appréciation du caractère diffus repose sur le caractère significatif des rubriques concernées et particulièrement de la rubrique « Approvisionnements et marchandises » par rapport aux autres coûts des ventes et prestations.

Conformément au paragraphe A8 de la norme ISA 510, le commissaire pourrait exprimer une opinion scindée et cette option est traitée au 2.5.4.

Considérant ce qui précède, lorsque le commissaire estime qu'il n'est pas possible de s'exprimer sur l'image fidèle des comptes annuels, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'abstention d'opinion » immédiatement après la section « Abstention d'opinion ». Le commissaire doit indiquer dans cette section, les raisons de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Conformément à la norme ISA 710 (par. 14), si les comptes annuels de la période précédente n'ont pas été audités, le commissaire doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Ce paragraphe sera généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Toutefois, l'insertion de ce paragraphe n'exonère aucunement le commissaire de devoir mettre en œuvre des procédures sur les soldes d'ouverture.

En raison de la formulation d'une abstention d'opinion dans le rapport du commissaire, la section relative au fondement de l'abstention d'opinion et la section relative aux responsabilités du commissaire sont formulés différemment, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), paragraphes 26 et 28 (*cf. supra*, n^{os} 54, 55 et 110). Rappelons les restrictions quant à l'usage d'une section relative aux points clés de l'audit (voir, *supra*,

section 1.2.2.) et d'une section « Autres informations » lorsque le commissaire formule une abstention d'opinion sur les comptes annuels.

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels</i>	
	Significatif mais non diffus <i>(Material but not pervasive)</i>	Significatif et diffus <i>(Material and pervasive)</i>
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹¹⁶⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Abstention d'opinion***

Nous avons été désignés pour procéder au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au ____ 20____, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes annuels.

Fondement de l'abstention d'opinion

Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants sur les stocks au début de l'exercice, n'ayant pu observer le comptage physique des stocks et de vérifier, par des procédures alternatives, les quantités en stock existant au ____ 20X-1. Ces stocks représentent une part très importante du bilan de la Société. Par ailleurs, en raison du fait que le montant des stocks d'ouverture influence le montant de la variation des stocks, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements éventuels pourraient avoir été nécessaires en ce qui concerne le résultat de l'exercice.

Compte tenu de ces circonstances et faisant suite au requis de l'article 3:75, §1^{er}, 2^o du Code des sociétés et des associations, nous devons conclure que nous n'avons pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre contrôle.

Autre point

Etant donné qu'aucun commissaire n'était nommé l'exercice précédent, les comptes annuels de l'exercice précédent et, par conséquent, les chiffres correspondants figurant dans les comptes annuels faisant l'objet du présent rapport, n'ont pas été audités.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹²¹⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des comptes annuels de la société selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique et d'émettre un rapport du commissaire. Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. Cependant, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹¹⁷⁾

⁽¹¹⁶⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹¹⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.5.6. Présence d'un autre commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture – Opinion non modifiée exprimée lors de l'exercice précédent – Opinion sans réserve – Paragraphe relatif à un autre point

330. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent et un nouveau commissaire a été nommé ; une opinion non modifiée a été exprimée lors de l'exercice précédent ;
Le commissaire a été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture, entre autres par la revue des documents de travail du confrère en charge de l'audit de l'exercice précédent.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

La première année de mission peut engendrer des difficultés dans la mesure où les procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire ne pourront commencer qu'après l'assemblée générale qui le nomme. Toutefois, conformément à la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour s'assurer que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période en cours.

Si un réviseur d'entreprises est nommé en qualité de commissaire dans une société où un confrère exerçait précédemment la même mission et qu'il s'appuie sur les procédures d'audit de ce dernier, il ne limite pas sa responsabilité personnelle en se basant sur les procédures d'audit de son confrère. Il s'interrogera sur les procédures d'audit effectivement effectuées et sur les observations rédigées par le confrère, qu'elles aient ou non conduit à l'expression d'une opinion non modifiée ou modifiée dans son rapport⁽¹¹⁸⁾.

Les aspects relatifs aux données comparatives (*cf.* norme ISA 710) sont traités, entre autres, sous la section 1.2.10.

Dans l'exemple ci-après, le commissaire a pu recueillir les éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture et, conformément à la norme ISA 510 (par. 6 (c)), a, entre autres, avec satisfaction, revu les documents de travail du confrère précédent. Les informations concernant les chiffres correspondants sont quant à elles suffisantes et appropriées. Enfin, le commissaire a décidé de mentionner que l'exercice précédent avait été contrôlé par un confrère et donc d'inclure un paragraphe relatif à un autre point dans son rapport.

⁽¹¹⁸⁾ *Cf.* IRE, *Vademecum*, 2009, Tome I, p. 490.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹¹⁹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹²⁴⁾... de l'exercice de € ____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué ...⁽¹²⁴⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹²⁴⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹²⁴⁾... pour fonder notre opinion.

Autre point

Les comptes annuels de la Société pour l'exercice clos le ____ 20X-1 ont été audités par un autre commissaire qui a exprimé dans son rapport en date du ____ 20X0, une opinion sans réserve sur ces comptes annuels.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹²⁴⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹²⁴⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹²⁴⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹²⁰⁾

⁽¹¹⁹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹²⁰⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.5.7. Présence d'un autre commissaire lors de l'exercice précédent – Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur une partie des soldes d'ouverture – Découverte d'une anomalie significative ayant trait à l'exercice précédent – Opinion avec réserve – Paragraphe relatif à un autre point

331. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été contrôlés au cours de l'exercice précédent et un nouveau commissaire a été nommé ; une opinion non modifiée a été exprimée lors de l'exercice précédent ;
- Le commissaire a été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une partie des soldes d'ouverture ; lors de ses contrôles, une anomalie significative non mentionnée lors de l'exercice précédent par le confrère a été découverte ;
- Le commissaire estime que l'incidence est significative mais n'a pas de caractère diffus sur le compte de résultats ;
- L'organe d'administration n'a pas procédé à la rectification des comptes annuels de l'exercice précédent ;
- Les autres informations concernant les chiffres correspondants requis par le référentiel comptable sont présentes et leur présentation est correcte.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents, ainsi que de certains principes généraux.

La première année de mission peut engendrer des difficultés dans la mesure où les procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire ne pourront commencer qu'après l'assemblée générale qui le nomme. Ces difficultés éventuelles ne peuvent être invoquées par le commissaire car, conformément à la norme ISA 510 (par. 6), le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période en cours.

Conformément à la norme ISA 710 (par. 12), si le commissaire recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les comptes annuels de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été précédemment émise, et que les informations appropriées n'ont pas été fournies, le commissaire doit exprimer dans son rapport sur les comptes annuels de la période auditée, une opinion avec réserve ou une opinion négative portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés. Par ailleurs, le compte de résultats de l'exercice audité est également influencé par l'erreur significative de l'exercice précédent et l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels de l'exercice en cours devra éventuellement être adaptée en conséquence.

Dans ces circonstances, il faudra prêter attention au respect des règles déontologiques de l'article 13, §6 de la loi du 7 décembre 2016 relative à l'organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises qui prévoit, notamment, l'obligation, dans la mesure où le secret professionnel le lui permet, d'immédiatement informer le confrère des points sur lesquels porte la divergence lorsqu'il est amené à mettre en cause le travail ou l'opinion d'un autre commissaire.

L'hypothèse qui, dans le présent 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.

L'obligation de rectifier les comptes annuels (voir section 1.5.5.) n'est pas traitée ici.

Considérant ce qui précède, le commissaire doit exprimer une opinion avec réserve, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), et doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section sur l'opinion. Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹²¹⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserves***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹²⁶⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence des points décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserves », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20X0, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserves

Lors de notre audit, nous avons constaté que le résultat avant impôts a été influencé par des revenus s'élevant à € ____ qui auraient dû être enregistrés en résultat lors de l'exercice précédent de sorte que le résultat de l'exercice après impôt est surestimé de € ____ . Notre opinion sur les comptes annuels de l'exercice audité est également modifiée du fait de l'impact de ce point sur la comparabilité des chiffres de l'exercice audité avec les chiffres correspondants de l'exercice précédent.

Nous avons effectué ...⁽¹²⁶⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹²⁶⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autre point

Les comptes annuels de la Société pour l'exercice clos au ____ 20X-1 ont été audités par un autre commissaire qui a exprimé dans son rapport en date du ____ 20X0, une opinion sans réserve sur ces comptes annuels.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹²⁶⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹²⁶⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹²⁶⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹²²⁾

⁽¹²¹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹²²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.6. ASPECTS RELATIFS À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

2.6.1. Principes généraux

332. Le principe comptable de continuité d'exploitation est fondamental lors de l'établissement des comptes annuels et doit toujours être pris en considération dans le contexte de l'image fidèle des comptes annuels.

Selon le principe comptable de continuité d'exploitation, une entité est présumée établir ses états financiers dans l'hypothèse de la poursuite de ses activités dans un avenir prévisible. Ce principe n'est plus justifié dans les cas où l'organe d'administration a l'intention de mettre l'entité en liquidation, de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Ainsi, par exemple, sur la base de l'article 3:6, §1^{er} AR/CSA (art. 28 AR/C. Soc.), l'établissement et l'application des règles d'évaluation supposent que la société poursuivra ses activités. Conformément à l'article 3:6, §2 dudit arrêté royal (art. 28, §2 AR/C. Soc.), dans le cas où la société renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité de ses activités ne peut être maintenue, les comptes annuels sont établis sur la base d'autres règles d'évaluation résultant en un bilan établi en discontinuité (ce qui conduit à des amortissements et des dépréciations relatifs aux frais d'établissement, immobilisations et actifs circulants, ainsi qu'à la constitution des provisions pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités).

333. Les référentiels comptables, tels que les normes IFRS, applicables dans l'Union européenne (comptes consolidés des sociétés cotées), et le référentiel comptable belge (*cf.* ci-dessus) contiennent une exigence explicite imposant à l'organe d'administration de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de la société à poursuivre son exploitation dans une perspective de continuité, afin de justifier l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des comptes annuels. En outre, l'article 3:1 de l'arrêté royal précité (art. 24 AR/C. Soc.) prévoit que si l'application des dispositions des titres 1, 2 et 3 de l'AR/CSA ne suffit pas pour satisfaire au prescrit de l'image fidèle des comptes annuels, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe. En ce qui concerne ces informations complémentaires dans l'annexe, nous renvoyons au point (*cf. infra*, n° 306) sur l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation.

334. Conformément à la norme ISA 570 (Révisée), le commissaire a l'obligation:

- d'évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis et de conclure à propos du caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation dans l'établissement des comptes annuels ;
- de tirer une conclusion, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité audité à poursuivre son exploitation ; et
- d'émettre un rapport conformément à la norme ISA 570 (Révisée).

335. Les paragraphes 10 à 16 de la norme ISA 570 (Révisée) comprennent les diligences requises visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la base desquels le commissaire, par l'application de son jugement professionnel, conclut tant sur le caractère approprié de l'application du principe comptable de continuité d'exploitation que sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une « incertitude significative » quant à des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. En ce qui concerne l'incertitude susmentionnée, normalement, on se base sur un délai de minimum 12 mois à compter de la fin de l'exercice, sauf si la direction de l'entité auditée venait à prendre un délai plus long en considération dans son évaluation de la continuité (auquel cas le commissaire se référerait à ce délai plus long). En fonction de circonstances particulières (telles que décrites au paragraphe 15 de la norme ISA 570 (Révisée)), ce délai peut également dépasser 12 mois.

La prise en compte de ce délai de 12 mois peut présenter certaines difficultés lorsqu'un long délai s'écoule entre la date de fin d'exercice et la date d'arrêt des comptes annuels. Dans des cas extrêmes, il arrive que des entités arrêtent leurs comptes annuels un an, voire plus, après la date de fin d'exercice (les mesures à prendre par le commissaire face à cette situation ne sont pas traitées dans la présente section (voir, *supra*, section 1.5.2.)). Cet aspect n'est pas explicitement traité par les normes ISA. Cependant, même si le délai de 12 mois prévu par la norme ISA 570 (Révisée) ne trouvera plus strictement à s'appliquer, le commissaire lors de la rédaction de son rapport d'audit, sera particulièrement prudent, concernant entre autres, la capacité de la société à poursuivre son exploitation et les mentions éventuelles y relatives dans son rapport. C'est ainsi que la norme ISA 560 précise au paragraphe 6 que l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci ont été identifiés. Cette diligence est complétée par le paragraphe 7 qui traite des procédures à mettre en œuvre comme par exemple des demandes d'informations auprès de la direction et, selon les cas, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, visant à savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'affecter les états financiers sont survenus. Le paragraphe A9 cite explicitement des événements qui sont survenus ou sont susceptibles de se produire qui remettraient en cause le caractère approprié des méthodes comptables suivies pour l'établissement des états financiers, par exemple des événements remettant en cause la validité du principe de continuité d'exploitation. Cette démarche du commissaire doit également prendre en considération la vérification du respect d'un certain nombre de dispositions du CSA relatives à la continuité d'exploitation, traitées ci-dessous.

336. Le paragraphe 16 de la norme ISA 570 (Révisée) stipule que si, lors d'un audit des comptes annuels, des événements ou conditions sont identifiés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, le commissaire doit exécuter cinq procédures spécifiques visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il s'agit ou non d'une « incertitude significative ». Le lecteur se référera obligatoirement au paragraphe 16 de la norme

ISA qui détaille ces procédures visant entre autres à apprécier les plans d'action de la direction ainsi que d'évaluer la fiabilité des données et de déterminer s'il existe une justification adéquate.

337. Le paragraphe 17 de la norme ISA 570 (Révisée) stipule que le commissaire doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Une partie de ces éléments probants peut sans aucun doute être obtenue à la suite de la vérification du respect d'un certain nombre de dispositions du CSA relatives à la continuité d'exploitation, et notamment celles qui suivent:

	Toutes les personnes morales	SRL	SC	SA	ASBL (fondations)
Pertes reportées au bilan	Art. 3:6, §1, 6° / 3:48, §1, 6° / 3:52 CSA				
2 x pertes au compte de résultats	Art. 3:6, §1, 6° / 3:48, §1, 6° / 3:52 CSA				
« Capitaux propres » < ½ capital	Art. XX.45 CDE			Art. 7:228 CSA	
« Capitaux propres » < ¼ capital				Art. 7:228 CSA	
« Capitaux propres » < minimum légal				Art. 7:229 CSA	
« Capitaux propres » négatifs		Art. 5:153 CSA	Art. 6:119 CSA		
Faits graves et concordants	Art. 3:69 / 3:98, §2 / 3:99, §1 CSA (Art. 2:52 CSA)				
Test d'actif net		Art. 5:142 CSA	Art. 6:115 CSA	Art. 7:212 CSA	
Test de liquidité		Art. 5:143 CSA	Art. 6:116 CSA		

Le commissaire doit ensuite, sur la base de son jugement professionnel, conclure sur le caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe

comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des comptes annuels. Ceci est précisé dans l'annexe 5b. Nous attirons l'attention du lecteur sur la Communication 2021/16 de l'IRE concernant une demande de preuve de la capacité d'une SRL à payer ses dettes pendant au moins 12 mois.

338. Il existe une incertitude significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement du commissaire, une *annexe appropriée* dans les comptes annuels doit être fournie concernant la nature et les implications de l'incertitude dans le cadre de l'image fidèle des comptes annuels (raison pour laquelle l'incertitude est dite « *significative* ») (voir, *supra*, n° 339). C'est pour cette raison qu'il est important de souligner que le commissaire concluant qu'il existe une incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation, doit nécessairement vérifier si les informations fournies dans l'annexe des comptes annuels sur cette incertitude sont adéquates, afin d'informer de manière appropriée le lecteur des comptes annuels de cette incertitude. Le paragraphe 19 de la norme ISA 570 (Révisée) stipule que le commissaire doit constater ce qui suit:

- a) que les comptes annuels donnent des *informations adéquates* concernant les *principaux événements ou conditions* susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'actions pour y faire face. Nous faisons également référence à la section 1.2.4. ;
- b) que les comptes annuels indiquent clairement qu'il existe une *incertitude significative* liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes durant le cours normal de ses activités.

Sans préjudice des dispositions de l'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6° CSA (art. 96, §1^{er}, 6° C. Soc.), notons que le droit comptable belge n'exige pas de fournir d'informations sur les principaux événements ou conditions dans l'annexe des comptes annuels lorsque ceux-ci ne présentent pas une incertitude significative.

339. Il est en outre établi que l'organe d'administration d'une entité de droit belge est tenu de justifier l'application du principe comptable de continuité d'exploitation dans le rapport de gestion, en vertu de l'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6° CSA (art. 96, §1^{er}, 6° C. Soc.), dans les cas suivants:

- dès qu'une perte reportée apparaît au bilan ; ou
- lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice.

Le seul fait que la société rende compte de la continuité d'exploitation dans le rapport de gestion (en application de l'art. 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6° CSA) (art. 96, §1^{er}, 6° C. Soc.) n'implique pas nécessairement qu'il existe une « incertitude significative relative à la continuité d'exploitation », bien que ceci puisse constituer un des facteurs contribuant à cette incertitude. Pour que le commissaire puisse conclure quant à l'existence d'une incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation, il doit prendre en considération *tous* les faits et circonstances pertinents, tels que:

- les éléments probants relatifs aux facteurs augmentant le risque de discontinuité (1). A cet égard, nous pouvons nous référer aux éléments probants obtenus à la suite de la vérification de l'application correcte du CSA, en l'occurrence les facteurs énumérés ci-dessus ; d'autres facteurs concernent, par exemple, l'impact de facteurs économiques sur l'activité de la société contrôlée, le non-respect éventuel de clauses relatives aux contrats de crédit ou des facteurs d'analyse financière concernant la solvabilité, la rentabilité et la liquidité ;
- les éléments probants relatifs aux facteurs réduisant le risque susmentionné (2). Par exemple, nous pouvons nous référer à des éléments probants relatifs à l'existence d'une lettre de confort (*comfort letter*) de la société-mère, d'éventuels crédits supplémentaires, ou des prêts pouvant être obtenus à court terme par l'entité contrôlée, etc.

La norme ISA 570 (Révisée), paragraphe A3, fournit d'autres exemples de (1) et (2).

En faisant appel à son jugement professionnel, le commissaire doit conformément au paragraphe 18 de la norme ISA 570 (Révisée), évaluer l'incidence des deux groupes de facteurs (1) et (2) l'un par rapport à l'autre, et il est important de noter que chaque cas individuel peut conduire à une conclusion différente quant à l'existence ou non d'une incertitude significative relative à la continuité d'exploitation.

Rappelons que, conformément à l'article 3:4, 2^{ème} alinéa, CSA, les petites sociétés non cotées, qui ne sont pas légalement tenue d'établir un rapport de gestion, doivent reprendre la justification visée à l'article 3:6, § 1er, alinéa 1er, 6^o CSA, dans l'annexe des comptes annuels. Les entités d'intérêt public visées à l'article 1:12, 2^o, reprennent la justification visée à l'article 3:6, § 1er, alinéa 1er, 6^o, exclusivement dans le rapport de gestion. Cependant, nonobstant cette disposition, le commissaire veillera à l'application correcte du référentiel comptable applicable conformément à ce qui est mentionné ci-après.

340. Si le commissaire a conclu qu'il existe réellement une incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation, et si une information pertinente sur cette incertitude est fournie dans les comptes annuels, le commissaire doit, conformément à la norme ISA 570 (Révisée), inclure, dans son rapport sur les comptes annuels, une section distincte « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » (*cf. supra*, section 1.2.4.).

341. En ce qui concerne l'application du référentiel comptable applicable:

- en application des normes IFRS, il est explicitement exigé que l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, soit mentionnée dans les comptes annuels (par. 25 de la norme IAS 1) ;
- en application du droit comptable belge, il est exigé, sur la base du principe de l'image fidèle des comptes annuels (art. 3:1 AR/CSA) (art. 24 AR/C. Soc.), que l'existence de cette incertitude significative soit mentionnée dans les comptes annuels (et donc pas uniquement dans le rapport de gestion – *cf.* exigence distincte du CSA), puisque seuls les comptes annuels, en ce compris l'annexe, sont censés

donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances. Ainsi qu'expliqué *supra*, n° 343, le seul fait qu'une perte reportée apparaisse au bilan ou/et que le compte de résultats fasse apparaître pendant deux exercices successifs une perte ne suffit pas, en soi, à considérer qu'il existe une incertitude significative en matière de continuité d'exploitation. Par conséquent, une simple référence croisée au rapport de gestion peut ne pas suffire à rendre compte dans les comptes annuels, de l'existence d'une incertitude significative en matière de continuité d'exploitation.

342. Selon les circonstances, la norme ISA 570 (Révisée) spécifie les différents types d'opinion à exprimer (opinion modifiée ou non modifiée). L'annexe 5 fait référence aux différents exemples développés ci-après.

343. Le paragraphe 20 de la norme ISA 570 (Révisée) stipule que si le commissaire, dans les conditions mentionnées dans *supra*, n° 340, conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative concernant la continuité, il doit tout de même évaluer si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable, les comptes annuels fournissent des informations pertinentes sur ces événements ou conditions (voir *supra*, n° 343).

344. Pour être complet, mentionnons encore que le CSA ainsi que le Livre XX « Insolvabilité des entreprises » du Code de droit économique prévoient certaines mesures à prendre par l'organe d'administration et/ou par le commissaire lorsque la continuité d'exploitation de la société est ou pourrait être compromise. Ces mesures ne font pas l'objet du présent ouvrage⁽¹²³⁾.

Dans le cadre de la continuité d'exploitation, le lecteur se référera utilement aux FAQ Covid-19 publiées par l'ICCI.

Enfin, lorsque le commissaire exprime une opinion modifiée, il doit évaluer les conséquences des anomalies constatées ou de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants sur la justification du maintien du principes comptable de continuité de l'entreprise.

Le chapitre 3 « Exemples de seconde partie du rapport du commissaire (« Autres obligations légales et réglementaires ») » du présent ouvrage traite des aspects, entre autres ceux relatifs au CSA, que le commissaire doit prendre en considération.

⁽¹²³⁾ Nous nous référons par exemple à une autre publication de l'ICCI : B. TILLEMANS, Le statut du commissaire, Bruges, die Keure, 2007, n° 2, 220 p. (disponible sur <http://www.icci.be/fr/publicaties/Pages/Het-statuu-t-van-de-commissaris.aspx>).

2.6.2. L'évaluation de l'organe d'administration est basée sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à cette évaluation – Pas d'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – Opinion sans réserve

345. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- L'évaluation de la continuité d'exploitation a été faite par l'organe d'administration ;
- L'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6° CSA est d'application et les informations requises figurent dans le rapport de gestion ;
- Le commissaire estime qu'il n'existe pas d'incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation (ce qui correspond à l'évaluation faite par l'organe d'administration) ;
- Les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Sur la base de la constatation selon laquelle les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives, et donc du fait que la norme ISA 705 (Révisée) ne s'applique pas, le commissaire exprime une opinion sans réserve, conformément au paragraphe 25 de la norme ISA 700 (Révisée). Il est également rappelé que, dans ce cas, le commissaire n'a pas à inclure dans son rapport une section distincte « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ». Dans ce cas d'espèce, la situation ayant généré une obligation légale pour la société d'inclure une mention particulière dans le rapport de gestion, conformément à l'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6° CSA (art. 96, §1^{er}, 6° C. Soc.), n'est pas en soi révélatrice de l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹²⁴⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹²⁹⁾... de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹²⁹⁾... en ce compris ce qui concerne l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹²⁹⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹²⁹⁾... pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹²⁹⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹²⁹⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹²⁹⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹²⁵⁾

2.6.3. L'évaluation de l'organe d'administration est basée sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à cette évaluation – Pas d'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – Opinion sans réserve – Paragraphe d'observation (ISA 706 (Révisée))

346. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

⁽¹²⁴⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée révisée 2020).

⁽¹²⁵⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- L'évaluation de la continuité d'exploitation a été faite par l'organe d'administration ;
- L'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6^o CSA est d'application et les informations requises figurent dans le rapport de gestion ;
- Le commissaire estime qu'il n'existe pas d'incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation (ce qui correspond à l'évaluation faite par l'organe d'administration) vu l'existence et la validité d'une lettre de confort (*comfort letter*) (caractère contraignant et exécutoire)⁽¹²⁶⁾ et l'information fournie relative à ce point dans les comptes annuels est adéquate ;
- Le commissaire estime que la dépendance de la société envers l'auteur de la lettre de confort (*comfort letter*) est d'une telle importance pour l'utilisateur des comptes annuels. Dès lors, il doit attirer l'attention du lecteur sur ce point dans un paragraphe d'observation ; dans ce cadre, l'organe d'administration a fourni l'information relative à l'existence d'une telle lettre de confort dans l'annexe des comptes annuels ;
- Les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Sur la base de la constatation selon laquelle les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives, et donc du fait que la norme ISA 705 (Révisée) ne s'applique pas, le commissaire exprime une opinion sans réserve, conformément au paragraphe 25 de la norme ISA 700 (Révisée). Il est également rappelé que, dans ce cas, le commissaire n'a pas à inclure dans son rapport une section distincte « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » (absence d'incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation). Dans ce cas d'espèce, la situation ayant généré une obligation légale pour la société d'inclure une mention particulière dans le rapport de gestion, conformément à l'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6^o CSA (art. 96, §1^{er}, C. Soc.), n'est pas en soi révélatrice de l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation.

Le commissaire considère le soutien financier mentionné dans la lettre de confort (*comfort letter*) – qui doit obligatoirement être adressée à l'organe d'administration – et mentionné par ailleurs par ce dernier, comme un point fondamental pour la compréhension, par les utilisateurs, des comptes annuels. Conformément à la norme ISA 706 (Révisée), lorsque le commissaire estime nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport, ce paragraphe est généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Le commissaire doit mentionner dans ce paragraphe d'observation une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les comptes annuels où une description adéquate du point est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue.

⁽¹²⁶⁾ Cf. Circulaire IRE 2012/01, « La valeur d'une lettre de confort/lettre de patronage ». Un modèle de lettre de confort est disponible sur le site de l'ICCI (www.icci.be > modèles de documents > Lettre de confort), dans lequel il est souligné que l'émetteur doit s'engager inconditionnellement et irrévocablement à apporter un soutien financier adéquat.

Le référentiel comptable applicable en Belgique exige que, lorsqu'une lettre de confort (*comfort letter*) est contraignante, l'existence d'une telle lettre doit être mentionnée dans l'annexe aux comptes annuels comme « Droits et engagements hors bilan » (C-cap 6.14). Dans le cas d'une lettre de confort dont l'existence n'est pas révélée par l'organe d'administration en annexe des comptes annuels ou par référence dans son rapport de gestion, le commissaire ne peut d'aucune manière y faire référence dans un paragraphe d'observation. Le cas échéant, il émettra en outre une réserve portant sur l'omission dans l'annexe des comptes annuels ou par référence dans le rapport de gestion d'un droit hors bilan, si la lettre de confort (*comfort letter*) est engageante.⁽¹²⁷⁾

EXEMPLE

RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA ____ POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹²⁸⁾ .. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹³³⁾ ... de l'exercice de € ____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹³³⁾ ... en ce compris ce qui concerne l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹³³⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹³³⁾ ... pour fonder notre opinion.

Observation [– Soutien financier]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe [C-cap 6.20] des comptes annuels qui mentionne l'existence du soutien financier fourni par [identifier l'auteur de la lettre de confort] jusqu'à la prochaine assemblée générale de la société.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹³³⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹³³⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹³³⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹²⁹⁾

⁽¹²⁷⁾ Cf. Circulaire IRE 2012/01, « La valeur d'une lettre de confort/lettre de patronage ».

⁽¹²⁸⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹²⁹⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.6.4. L'absence d'évaluation relative au principe comptable de continuité d'exploitation faite par l'organe d'administration – Impossibilité pour le commissaire de conclure s'il existe une incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – Limitation de l'étendue des travaux – Anomalie significative identifiée – Abstention d'opinion

347. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- L'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6^o CSA est d'application ;
- Absence d'analyse de la part de l'organe d'administration concernant le problème de continuité d'exploitation, créant une limitation de l'étendue des travaux ;
- Le commissaire estime que les incidences éventuelles de ce cas de *scope limitation* sur son audit des comptes annuels sont tant significatives que diffuses ;
- Alors même que des événements et/ou conditions existent qui sont de nature à susciter un doute quant à la possibilité pour la société de continuer ses activités, le commissaire se trouve dans l'impossibilité de conclure s'il existe une incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation ;
- Complémentairement, le commissaire a identifié une anomalie qu'il considère comme étant significative mais n'ayant pas de caractère diffus sur les comptes annuels ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf.*, *supra*, section 1.5.5.).

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Dans cet exemple, l'organe d'administration n'a pas effectué d'analyse du problème de continuité d'exploitation. Après son entretien nécessaire avec l'organe d'administration, conformément au paragraphe 10 (b) de la norme ISA 570 (Révisée), le commissaire constate, d'une part, qu'il existe des événements et conditions créant un doute important quant à la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités et, d'autre part, que l'organe d'administration n'a pas réalisé d'évaluation formelle de l'application du principe comptable de continuité d'exploitation.

De plus, l'organe d'administration n'est pas disposé à procéder à une telle évaluation formelle, malgré la demande expresse du commissaire. Il est évident que, dans cette situation, le commissaire n'est pas en mesure de respecter les diligences requises par la norme ISA 570 (Révisée) (par. 18), ni d'effectuer des procédures d'audit alternatives.

À la suite de cette limitation de l'étendue des travaux (*scope limitation*), le commissaire n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir déterminer si les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives⁽¹³⁰⁾. En outre, le commissaire considère l'impact potentiel de cette limitation comme étant significatif et diffus sur les comptes annuels.

⁽¹³⁰⁾ *Cf.* ISA 700 (Révisée), paragraphe 17.

Conformément aux paragraphes 24 et A35 de la norme ISA 570 (Révisée) et 13 (b) (ii) de la norme ISA 705 (Révisée), le commissaire formule une abstention d'opinion.

Même dans les cas où le commissaire a formulé une abstention d'opinion sur les comptes annuels, il doit préciser dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence (norme ISA 705 (Révisée), par. 27).

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'il ne peut s'exprimer sur le fait que les comptes annuels donnent une image fidèle, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'abstention d'opinion » immédiatement après la section « Abstention d'opinion ». Le commissaire doit indiquer dans cette section les raisons de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

En raison de la formulation d'une abstention d'opinion dans le rapport du commissaire, les sections relatives à l'abstention d'opinion, au fondement de l'abstention d'opinion et relative aux responsabilités du commissaire sont formulées différemment, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 26 et 28 (*cf. supra*, n^{os} 54, 55 et 110). Rappelons les restrictions quant à l'usage d'une section relative aux points clés de l'audit (voir, *supra*, section 1.2.2.) et d'une section « Autres informations » lorsque le commissaire formule une abstention d'opinion sur les comptes annuels.

En vertu de l'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6^o CSA (art. 96, §1^{er}, C. Soc.), l'organe d'administration est par ailleurs, dans certains cas particuliers, tenu de justifier dans le rapport de gestion l'application du principe comptable de continuité d'exploitation. En cas d'absence de justification, la partie du rapport du commissaire « Autres obligations légales et réglementaires » doit mentionner que le rapport de gestion ne contient pas tous les éléments requis par le CSA (*cf. infra*, section 3.2.).

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent une anomalie	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ... ⁽¹³¹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Abstention d'opinion***

Nous avons été désignés pour procéder au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion et anomalie significative identifiée », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes annuels.

Fondement de l'abstention d'opinion et anomalie significative identifiée

Alors même que la société enregistre des pertes récurrentes ayant engendré des problèmes de trésorerie et que les discussions relatives au renouvellement du permis d'exploitation de la principale usine sont toujours en cours, l'organe d'administration n'a pas donné suite à notre demande d'obtention d'informations détaillées relatives à l'évaluation des perspectives de continuité d'exploitation de la Société. Par conséquent, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion sur le caractère approprié du principe comptable de continuité d'exploitation précitée.

Compte tenu de ces circonstances et faisant suite au requis de l'article 3:75, §1^{er}, 2° du Code des sociétés et des associations, nous devons conclure que nous n'avons pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre contrôle.

De plus, lors des procédures d'audit, nous avons constaté que le montant des dettes commerciales a été sous-estimé à concurrence de € _____, correspondant à des factures à recevoir non comptabilisées, entraînant une sous-estimation des charges de l'exercice. Le résultat de l'exercice après impôts et les capitaux propres sont donc surestimés à concurrence de € _____.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ... ⁽¹³⁶⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des comptes annuels de la société selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique et d'émettre un rapport du

⁽¹³¹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

commissaire. Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. Cependant, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion et anomalie significative identifiée », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Autres obligations légales et réglementaires ⁽¹³²⁾

2.6.5. L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur l'application du principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à cette évaluation – Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – L'information fournie sur cette incertitude est adéquate – Opinion sans réserve avec insertion d'une section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »

348. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation ;
- Le commissaire souscrit à cette évaluation ;
- Le commissaire estime qu'il existe une incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation ;
- L'information fournie dans les comptes annuels sur cette incertitude significative est adéquate ;
- Le commissaire estime que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Le commissaire estime qu'il existe une incertitude significative portant sur un point susceptible de jeter un doute important quant à la continuité d'exploitation de la société, qui pourrait faire en sorte que la société ne soit pas en mesure de respecter ses obligations lors de l'exercice normal de ses activités ⁽¹³³⁾. L'information sur cette

⁽¹³²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3

⁽¹³³⁾ Le commissaire a effectué à cet égard tous les travaux requis par le paragraphe 18 de la norme ISA 570 (Révisée).

incertitude fournie dans les comptes annuels est adéquate, de sorte que le commissaire ne considère pas ce point comme étant une anomalie significative.

Etant donné que le commissaire considère que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, et que la norme ISA 705 (Révisée) n'est donc pas d'application, le commissaire exprime une opinion sans réserve.

Vu qu'une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation existe, le commissaire doit, conformément à la norme ISA 570 (Révisée) reprendre dans son rapport sur les comptes annuels une section distincte intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ». Le commissaire doit mentionner dans cette section une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les comptes annuels où une description détaillée de la question est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard de ce point. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹³⁴⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹³⁹⁾... de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹³⁹⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹³⁹⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹³⁹⁾... pour fonder notre opinion.

Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap__ des comptes annuels mentionnant que la Société a subi une perte nette de € _____ lors de l'exercice clos le _____ 20__ et qu'à cette date, les dettes à court terme de la Société excédaient le total des actifs à concurrence de € _____. Comme indiqué à l'annexe C-cap __, ces événements et ces conditions révèlent, ainsi que les autres points expliqués dans l'annexe C-cap __, l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important quant à la capacité de la Société à poursuivre ses activités.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹³⁹⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹³⁹⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹³⁹⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹³⁵⁾

⁽¹³⁴⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹³⁵⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.6.6. L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation – Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – L'information fournie sur cette incertitude est incomplète – Opinion avec réserve

349. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation ;
- Le commissaire souscrit à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation, mais estime qu'il existe une incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation ;
- L'information fournie sur cette incertitude est incomplète, ce qui constitue une anomalie ;
- Le commissaire considère cette anomalie comme étant significative, mais non diffuse sur les comptes annuels ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf.*, *supra*, section 1.5.5.) ;
- Le commissaire n'a pas détecté d'autres anomalies significatives.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

Le commissaire estime qu'il existe une incertitude significative sur un point susceptible de jeter un doute important quant à la continuité d'exploitation de la société, qui pourrait faire en sorte que la société ne soit pas en mesure de respecter ses obligations lors de l'exercice normal de ses activités. Dans le présent exemple, l'information fournie dans les comptes annuels concernant cette incertitude est existante, mais incomplète.

Dans l'exemple développé ci-après, étant donné l'information incomplète fournie sur cette incertitude, le commissaire conclut que ce point constitue une anomalie ayant un impact significatif, mais non diffus sur les comptes annuels. Conformément au paragraphe 7 de la norme ISA 705 (Révisée), le commissaire exprime une opinion avec réserve.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion avec réserve doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section d'opinion.

Lorsque l'anomalie significative porte sur l'omission d'informations requises (norme ISA 705 (Révisée), par. 23), le commissaire doit:

- a) s'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- b) décrire dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » la nature de l'information omise ; et

- c) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit raisonnablement réalisable en pratique et que le commissaire ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations.

Cette dernière mention ne sera pas réalisable en pratique si (norme ISA 705 (Révisée), par. A23):

- les informations à fournir n'ont pas été préparées par la direction ou si ces informations ne sont pas d'une autre façon directement disponibles pour le commissaire ; ou
- sur la base du jugement du commissaire, les informations à fournir sont anormalement volumineuses au regard de son rapport.

En Belgique, en l'absence d'interdiction légale ou réglementaire, le commissaire sera amené à donner les informations, sous réserve des deux conditions mentionnées ci-dessus sous le point c).

Le texte de la section « Fondement de l'opinion avec réserve » rappellera, conformément au paragraphe A23 de la norme ISA 570 (Révisée), que l'opinion modifiée est due au fait que l'information fournie sur l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation est incomplète.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent une anomalie	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹³⁶⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁴¹⁾... de l'exercice de € _____.

À notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

Les conventions de financement de la Société sont arrivées à terme et les financements échus devaient être réglés le _____ 20__. La Société n'a pas été en mesure d'obtenir de nouveaux financements, ni des moyens de financement de substitution. Ces événements révèlent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important quant à la capacité de la Société à poursuivre ses activités. Les comptes annuels fournissent une information incomplète sur cette incertitude.

Nous avons effectué ...⁽¹⁴¹⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁴¹⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁴¹⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁴¹⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁴¹⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹³⁷⁾

⁽¹³⁶⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹³⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.6.7. L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire souscrit à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation – Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation – L'information fournie sur cette incertitude est inexistante – Opinion négative

350. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation ;
- Le commissaire souscrit à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation, mais estime qu'il existe une incertitude significative portant sur la continuité d'exploitation ;
- L'information fournie sur cette incertitude est inexistante, ce qui constitue une anomalie ;
- Le commissaire considère cette anomalie comme étant tant significative que diffuse sur les comptes annuels ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf.*, *supra*, section 1.5.5.) ;
- Le commissaire n'a pas détecté d'autres anomalies significatives.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Le commissaire estime qu'il existe une incertitude significative sur un point susceptible de jeter un doute important quant à la continuité d'exploitation de la société, qui pourrait faire en sorte que la société ne soit pas en mesure de respecter ses obligations lors de l'exercice normal de ses activités. Dans l'exemple développé ci-après, l'information fournie dans les comptes annuels concernant cette incertitude est inexistante.

Dans l'exemple, le commissaire conclut que ce point constitue une anomalie ayant un impact tant significatif que diffus sur les comptes annuels. Conformément aux paragraphes 21 de la norme ISA 570 (Révisée) et 8 de la norme ISA 705 (Révisée), le commissaire exprime une opinion négative.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion négative doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion négative » immédiatement après la section « Opinion ».

Lorsque l'anomalie significative porte sur l'omission d'informations requises (norme ISA 705 (Révisée), par. 23), le commissaire doit:

- a) s'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- b) décrire dans la section « Fondement de l'opinion négative » la nature de l'information omise ; et

- c) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit raisonnablement réalisable en pratique et que le commissaire ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations.

Cette dernière mention ne sera pas réalisable en pratique si (norme ISA 705 (Révisée), par. A23):

- les informations à fournir n'ont pas été préparées par la direction ou si ces informations ne sont pas d'une autre façon directement disponibles pour le commissaire ;
ou
- sur la base du jugement du commissaire, les informations à fournir sont anormalement volumineuses au regard de son rapport.

En Belgique, en l'absence d'interdiction légale ou réglementaire, le commissaire sera amené à donner les informations, sous réserve des deux conditions mentionnées ci-dessus sous le point c).

Le texte de la section « Fondement de l'opinion négative » rappellera, conformément aux paragraphes A24 et A25 de la norme ISA 570 (Révisée), que l'opinion modifiée est due à l'absence des informations.

Dans certains cas particuliers⁽¹³⁸⁾, il est possible que le commissaire juge que ce point n'a pas de caractère diffus sur les comptes annuels, de sorte qu'il exprime une opinion avec réserve dans son rapport. Cette situation plutôt exceptionnelle n'a cependant pas été développée dans cet ouvrage.

Dans les cas où le commissaire a identifié d'autres points qui auraient également requis une modification de l'opinion, il doit également indiquer ce point dans la section « Fondement de l'opinion négative » ainsi que son incidence financière si celle-ci est faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

⁽¹³⁸⁾ Compte tenu des faits et circonstances spécifiques (y compris, p. ex., d'une information existante mais incomplète) et principalement du fait que cette situation relève du jugement du commissaire dans le contexte de la norme ISA 705 (Révisée) (et du par. 23 de la norme ISA 570 (Révisée)). Il est en effet parfois possible que l'établissement des comptes annuels sur la base du principe comptable de continuité d'exploitation mène à un bilan et un compte de résultats identiques à la situation dans laquelle ces mêmes comptes annuels sont établis sur la base du principe de liquidation. La différence entre ces deux situations se situe uniquement au niveau de l'information fournie sur les règles d'évaluation utilisées.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent une anomalie	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹³⁹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion négative***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁴⁴⁾ ... de l'exercice de € _____.

À notre avis, en raison de l'omission de l'information concernant le point dont il est fait état à la section « Fondement de l'opinion négative », ces comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ni de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion négative

Les conventions de financement de la Société sont arrivées à terme et les financements échus devaient être réglés le _____ 20__. La Société n'a pas été en mesure d'obtenir de nouveaux financements, ni de moyens de financement de substitution. Ces événements révèlent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important quant à la capacité de la Société à poursuivre ses activités. Les comptes annuels ne fournissent toutefois aucune information sur cette incertitude, ce qui n'est pas conforme, selon nous, aux requis légaux.

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹⁴⁴⁾ ... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁴⁴⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion négative.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁴⁴⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁴⁴⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁴⁴⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁴⁰⁾

⁽¹³⁹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁴⁰⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.6.8. L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation – Le commissaire ne souscrit pas à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation – Incertitude significative – Opinion négative

351. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- L'évaluation de l'organe d'administration s'appuie sur le principe comptable de continuité d'exploitation ;
- Le commissaire ne souscrit pas à cette évaluation, jugeant que la modification des règles d'évaluation est requise (art. 3:6, §2, AR/CSA) ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels (*cf.*, *supra*, section 1.5.5.).

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Les comptes annuels sont établis sur la base de la continuité d'exploitation, mais le commissaire estime que l'utilisation par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes annuels n'est pas appropriée. Que l'organe d'administration ait fourni ou non dans les comptes annuels une information relative à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation, le commissaire est tenu d'exprimer une opinion négative, conformément à la norme ISA 570 (Révisée), paragraphe 21.

Conformément à la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire estime qu'une opinion négative doit être exprimée, il doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion négative » immédiatement après la section d'opinion.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels	
	Significatif mais non diffus (Material but not pervasive)	Significatif et diffus (Material and pervasive)
Les comptes annuels comportent une anomalie	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁴¹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion négative***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁴⁶⁾... de l'exercice de € _____.

À notre avis, en raison de l'utilisation inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation dont il est fait état à la section « Fondement de l'opinion négative », ces comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ni de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion négative

Les comptes annuels ont été établis sur la base de la continuité d'exploitation alors que la Société n'a pu obtenir, tant auprès de son actionnariat que des organismes bancaires, de nouveaux moyens de financement, absolument nécessaires pour assurer la poursuite de ses activités. Nous considérons dès lors que l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation, en tant qu'élément essentiel des règles d'évaluation pour l'établissement des comptes annuels, est inappropriée.

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹⁴⁶⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁴⁶⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion négative.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁴⁶⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁴⁶⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁴⁶⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁴²⁾

⁽¹⁴¹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁴²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.7. POINTS CLÉS DE L'AUDIT

2.7.1. Principes généraux

352. La section 1.2.5. du présent ouvrage, à laquelle le lecteur se référera utilement, présente en détail le contexte des points clés de l'audit à savoir, ceux qui, selon le jugement professionnel du commissaire, ont été les plus importants dans le cadre de son audit des comptes annuels (consolidés) de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les éléments communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sans toutefois reprendre tous les éléments qui leur sont communiqués.

Il est généralement admis que ce concept est équivalent au concept des « *risques jugés les plus importants d'anomalies significatives y compris les risques d'anomalie significative provenant d'une fraude* » tel que requis par le Règlement européen.

353. Le caractère adéquat de la description d'un point clé de l'audit relève du jugement professionnel. La description d'un point clé de l'audit vise à fournir une explication succincte et équilibrée qui permettra aux utilisateurs présumés de comprendre les raisons pour lesquelles un point est considéré comme l'un des plus importants lors de l'audit et la façon dont l'auditeur en a tenu compte lors de l'audit. Il est souhaitable de limiter l'emploi de termes d'audit hautement techniques pour aider les utilisateurs présumés qui ne possèdent pas une connaissance suffisante de l'audit à comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur s'est intéressé à certains points en particulier lors de son audit. La nature et l'étendue des informations que fournit l'auditeur doivent être équilibrées au regard des responsabilités respectives qui incombent à chacune des parties (c'est-à-dire pour l'auditeur la communication d'une information utile, concise et compréhensible, en veillant toutefois à ne pas être inopportunément dispensateur d'informations non rendues publiques par ailleurs inédites relatives à l'entité).

2.7.2. Exemples d'une section « Points clés de l'audit »

354. Des exemples de points clés d'audit sont développés dans une publication de l'IAASB du 22 avril 2015, « *Illustrative Key Audit Matters* ». Ainsi, les exemples suivants illustrent les raisons pour lesquelles le commissaire a déterminé que le point était un point clé de l'audit ainsi que la manière dont le point a été appréhendé lors de l'audit:

Exemple 1 : Goodwill

En vertu des normes IFRS, le Groupe est tenu d'effectuer un test de dépréciation annuel du goodwill. Ce test de dépréciation annuel a constitué un élément important pour notre audit compte tenu du montant significatif que représente le goodwill au 31 décembre 20X1 par rapport au total du bilan. En outre, les estimations de la direction sont complexes, impliquent une part importante de jugement et reposent sur des hypothèses, en particulier [décrire certaines

hypothèses], qui sont basées sur des conditions économiques futures, en particulier dans [le nom du pays ou de la zone géographique].

Nos procédures d'audit mises en place pour faire face au risque de dépréciation du goodwill – risque qui a été considéré comme un risque important – ont entre autres consisté en:

- Assisté d'un expert en valorisation, nous avons évalué les méthodologies et les hypothèses retenues par le Groupe, en particulier, celles portant sur les projections d'accroissement des revenus et de marge du [décrire le nom du produit ou ligne de produit] ;*
- Nous avons également évalué la pertinence de l'information fournie dans l'annexe telle que l'analyse de sensibilité des hypothèses impliquant le plus de jugement de la part de la direction et qui pourraient dès lors avoir un impact significatif sur la détermination de la valeur recouvrable du goodwill.*

Exemple 2 : Reconnaissance des revenus

Les montants des revenus et des résultats comptabilisés dans l'année sur la vente du [nom du produit] ainsi que des services après-vente dépendent de l'évaluation appropriée ou non de chaque contrat après-vente à long terme pour les services associés ou indépendants du contrat de vente du [nom du produit]. Comme les accords commerciaux peuvent être complexes, des jugements significatifs sont effectués lors du choix des principes comptables à appliquer à chaque cas. Nous estimons que la reconnaissance des revenus est un élément important de notre audit car le Groupe pourrait enregistrer comptablement et de manière inappropriée les ventes du [nom du produit] et les services après-vente à long terme comme une convention unique et cela aurait pour conséquence de reconnaître trop rapidement des revenus et des résultats étant donné que la marge générée au début de la convention à long terme est généralement plus élevée que la marge dégagée dans l'ensemble du contrat du [nom du produit].

2.7.3. Relation entre d'une part, un point donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée ou la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » et d'autre part, les points clés de l'audit

355. La norme ISA 701 (Révisée), paragraphe 15, rappelle qu'un point donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée, ou une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation selon la norme ISA 570 (Révisée), constituent, par leur nature même, des points clés de l'audit.

356. Dans de telles circonstances, ces points ne doivent pas être décrits dans la section « Points clés de l'audit » du rapport sur les comptes annuels.

L'auditeur doit plutôt:

- a) faire rapport sur ces points conformément aux normes ISA applicables ; et
- b) inclure, dans la section « Points clés de l'audit », un renvoi à la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion négative ») ou à la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ».

Lorsque le commissaire exprime une opinion avec réserve ou une opinion négative et que d'autres points clés de l'audit sont communiqués dans le rapport du commissaire, le texte de l'introduction de la section « Points clés de l'audit » est le suivant (norme ISA 705):

« Points clés de l'audit »

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section [« Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion négative ») (ou la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »),] nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport. »

357. Lorsque le commissaire détermine qu'il n'y a aucun autre point clé de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit outre les points traités dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion négative ») ou la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » du rapport du commissaire, l'exemple qui suit peut être utilisé (par. A58 de la norme ISA 701):

« Points clés de l'audit »

[A l'exception du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion négative ») ou de la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »], nous avons déterminé qu'il n'y avait pas d'[autre] point clé de l'audit à communiquer dans notre rapport. »

2.7.4. Expériences de l'application des "Points clés de l'audit" (EIP)

358. Les points clés de l'audit ont été inclus pour la première fois dans les rapports du commissaire relatifs aux comptes annuels pour les exercices ouverts à partir du 17 juin 2016. En général, les sous-sections suivantes étaient incluses pour chaque point clé de l'audit : « Description du point clé de l'audit » (1) et « Nos procédures d'audit relatives au point clé de l'audit » (2). La sous-section (1), fait invariablement référence à l'information fournie dans l'annexe aux comptes annuels dans laquelle un ou plusieurs aspects relatifs aux points clés de l'audit sont mentionnés, en rappelant qu'un point clé de l'audit ne comprend généralement pas des informations communiquées au

monde extérieur pour la première fois concernant les comptes annuels. Le cas échéant, comme prévu par le Règlement européen, une sous-section distincte a pu également être insérée pour certaines constatations découlant des procédures d'audit concernées.

2.8. PARAGRAPHE RELATIF À UN AUTRE POINT

359. La section 1.2.7 à laquelle le lecteur se référera utilement, définit la notion d'« Autre point » comme étant un point autre que ceux présentés ou décrits dans les comptes annuels, et qui, de l'avis du commissaire, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, des travaux d'audit, des responsabilités du commissaire ou du rapport du commissaire.

360. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui tient uniquement compte des circonstances et du jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de la société ont été audités au cours de l'exercice précédent et un nouveau commissaire a été nommé ; une opinion non modifiée a été exprimée lors de l'exercice précédent ;
- Le commissaire a décidé d'insérer un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport sur les comptes annuels dans lequel il se réfère au rapport du commissaire précédent.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents.

Pour rappel, lorsque la norme ISA 701 s'applique, il y a lieu de se demander si cet autre point ne doit pas être déterminé comme étant un point clé de l'audit à communiquer dans le rapport sur les comptes annuels. Si tel est le cas, la priorité doit être donnée à la communication du point dans la section « Points clés de l'audit », de sorte qu'aucune autre information ne sera donnée à cet égard, dans le paragraphe relatif à un autre point (norme ISA 706 (Révisée), par. 10 (b)).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁴³⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁴⁸⁾... de l'exercice de € ____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20____, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué ...⁽¹⁴⁸⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁴⁸⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹⁴⁸⁾... pour fonder notre opinion.

Autre point

Les comptes annuels de la Société pour l'exercice clos au ____ 20X-1 ont été audités par un autre commissaire qui a exprimé dans son rapport en date du ____ 20X0, une opinion sans réserve sur ces comptes annuels.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁴⁸⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁴⁸⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁴⁸⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁴⁴⁾

⁽¹⁴³⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁴⁴⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.9. ÉVÉNÈMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

361. Afin d'appréhender les circonstances et de rédiger son rapport de manière adéquate, le commissaire suivra attentivement les diligences requises entre autres par la norme ISA 560⁽¹⁴⁵⁾ ainsi que celles prévues dans la norme complémentaire (version révisée 2020). Il n'est pas possible, dans le cadre de cet ouvrage, de rédiger des exemples pour chaque situation spécifique. A titre d'illustration, il n'est fourni ci-après qu'un seul exemple de rapport sur les comptes annuels, qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- Le commissaire considère la mention dans les comptes annuels d'un événement qui s'est produit après la date de clôture mais avant l'arrêt des comptes annuels par l'organe d'administration, comme fondamentale pour la compréhension, par les utilisateurs, des comptes annuels ;
- Le commissaire a conclu que l'expression d'une opinion sans réserve était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents.

Dans l'exemple ci-après, en vertu de l'article 3:11 AR/CSA (art. 33 AR/C. Soc.), et plus particulièrement dans le cadre de l'exigence de l'article 3:1 de cet AR/CSA (art. 24 AR/C. Soc.) qui impose que les comptes annuels doivent comprendre toutes les informations permettant de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, l'organe d'administration de la société contrôlée mentionne dans l'annexe qu'un de ses centres de production a été détruit par un important incendie qui s'est produit après la date de clôture, mais avant l'arrêt des comptes annuels. A condition que les conséquences de cet événement n'ont pas d'impact majeur sur la continuité d'exploitation de la société, elles ne doivent pas être comptabilisées dans l'exercice audité, mais doivent faire l'objet d'une mention dans l'annexe.

Dans le cadre des événements post-clôture, le lecteur se référera utilement aux FAQ Covid-19 publiées par l'ICCI et aux avis de la CNC. Une FAQ de l'ICCI très intéressante, s'appliquant *mutatis mutandis* à d'autres circonstances, traite de l'impact du Covid-19 en tant que « non adjusting event » sur l'information financière. La notion d'« événements survenus après la date de clôture du bilan » fait référence aux événements survenus pendant la période entre la date finale des états financiers et la date de son rapport, ainsi qu'aux faits dont l'auditeur a pris connaissance après la date du rapport de l'auditeur. Ces conséquences sont également différentes en fonction de la période pendant laquelle elles se produisent. Ces périodes diffèrent également en

⁽¹⁴⁵⁾ Pour une vision d'ensemble de la norme ISA 560 et l'interprétation dans le cadre du contexte belge (C. Soc.) il est renvoyé à : D. SCHOCKAERT, « Audit of financial statements. Subsequent Events », *Tax Audit Accountancy (TAA)*, 22/2010, disponible sur le site internet de l'ICCI (www.icci.be, rubrique « publications », sous-rubrique « TAA »).

fonction de la réaction aux conséquences en matière d'information financière et aux conséquences en termes de l'activité de l'auditeur.

Conformément à la norme ISA 706 (Révisée), lorsque le commissaire estime nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport, il doit mentionner dans ce paragraphe, une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les états financiers où une description détaillée du point est fournie et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans ledit paragraphe.

Lorsque le commissaire utilise un paragraphe d'observation, il doit pouvoir faire référence à l'annexe des comptes annuels vu que, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA, seul les comptes annuels et donc l'annexe peuvent donner une image fidèle. Conformément à la norme ISA 200 paragraphe 13(f), si cette information est fournie dans le rapport de gestion, il suffira de mentionner dans l'annexe des comptes annuels, une référence croisée vers le texte spécifique repris dans le rapport de gestion.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁴⁶⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁵¹⁾... de l'exercice de € ____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué ...⁽¹⁵¹⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁵¹⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹⁵¹⁾... pour fonder notre opinion.

Observation [– Événement postérieur à la date de clôture de l'exercice]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap__ des comptes annuels. Celle-ci mentionne qu'en février 20X+1, à savoir 2 mois avant l'arrêt des comptes annuels par l'organe d'administration, le centre de production situé à [lieu] a été détruit par un important incendie. S'agissant d'un événement qui s'est produit après le ____ 20X0 et qui ne remet pas en cause la continuité d'exploitation de la Société, les pertes éventuelles (estimées à € _____) liées à cet événement n'ont pas été comptabilisées dans l'exercice audité.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁵¹⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁵¹⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁵¹⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁴⁷⁾

⁽¹⁴⁶⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁴⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.10. APPLICATION DE L'ARTICLE 3:19 CSA RELATIF A LA RECTIFICATION DES COMPTES ANNUELS APRÈS APPROBATION PAR L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE STATUTAIRE

2.10.1. Principes généraux

362. Avant ou après la signature du rapport du commissaire ou avant ou après l'assemblée générale, une entité peut être amenée à constater que ses comptes annuels contiennent une anomalie significative ayant un impact sur leur image fidèle. Selon les circonstances, l'entité sera amenée à rectifier ces comptes annuels.

La section 1.5.5., *supra*, traite des différents scénarios possibles en fonction du calendrier de la découverte de cette anomalie. Soulignons que la section 1.5.5., ainsi que les présents exemples ne traitent pas des conséquences d'une rectification des comptes annuels sur le dossier fiscal de l'entité.

L'annexe 10 présente une illustration de l'axe du temps au cours duquel une identification d'une anomalie significative peut survenir et son impact sur la rectification éventuelle des comptes annuels (scénarios développés applicables aux sociétés, ASBL et AISBL (fondations exclues) ainsi qu'un arbre de décision succinct relatif à l'identification au cours de l'exercice N d'une anomalie significative impactant l'exercice N-1.

2.10.2. Rectification apportée aux comptes annuels approuvés de l'exercice N-1 telle que requise par l'article 3:19 CSA

363. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent N-1 ont été contrôlés par le commissaire et ce dernier a établi, après avoir exercé son jugement professionnel, un rapport sans réserve adressé à l'assemblée générale statutaire et ceci, sur la base de son analyse de risque et du seuil de signification ;
- Les comptes annuels N-1 comprennent une participation dans une filiale pour lesquels les états financiers audités (opinion sans réserve) ont été obtenus. ;
- Après l'assemblée générale statutaire et au cours de l'exercice N, il apparaît qu'une erreur significative est survenue lors de l'établissement des états financiers N-1 de la filiale et qu'une réduction de valeur significative aurait du être actée sur celle-ci. L'absence de réduction de valeur constitue une infraction au droit comptable, et les comptes annuels ont été rectifiés conformément à l'article 3:19, alinéa 2 CSA.
- L'organe d'administration a apporté les corrections nécessaires aux comptes annuels durant N et a établi un nouveau rapport de gestion ;
- On vise donc ici la période comprise entre le dépôt des comptes annuels de N-1 et la date de l'assemblée générale relative aux comptes annuels relatifs à l'exercice suivant (N). Les chiffres correspondants ne doivent donc pas être redressés puisque ces comptes annuels ne constituent pas encore l'état initial des nouveaux comptes annuels ;
- Les conséquences sur les comptes consolidés (pour le cas où des comptes consolidés auraient été établis) ne sont pas traitées ici ;
- L'annexe des comptes annuels décrit les spécificités de la situation et mentionne les raisons de la rectification et les conséquences détaillées sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Les circonstances liées à une rectification des comptes annuels peuvent être multiples. De plus, le moment de la rectification a un impact sur le traitement de celle-ci.

L'exemple repris ci-dessous a pour seul objectif d'attirer l'attention du commissaire sur les adaptations du contenu du rapport destiné à l'assemblée générale qui a approuvé les comptes qui font l'objet de cette rectification.

L'organe d'administration a clairement décrit dans l'annexe des comptes annuels les raisons qui ont amené l'organe d'administration à rectifier les comptes annuels de l'exercice arrêté précédemment (N-1) ainsi que l'impact sur ceux-ci.

La rectification des comptes annuels est un événement majeur et, dans ce contexte, les mentions reprises dans l'annexe sont fondamentales pour la compréhension des comptes annuels. Appliqué à l'exemple décrit ci-après, le commissaire doit, conformément au paragraphe 16 de la norme ISA 560, inclure dans son nouveau rapport ou son rapport modifié un paragraphe d'observation (norme ISA 706 (Révisée)) renvoyant à l'annexe des comptes annuels s'y rapportant décrivant de façon plus détaillée les raisons de la rectification apportée aux comptes annuels précédemment publiés et au rapport du commissaire émis antérieurement. Le paragraphe d'observation est généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Le commissaire doit mentionner dans ce paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les comptes annuels où une description détaillée de la question est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans ledit paragraphe.

Il y a lieu de souligner que lors de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le commissaire doit pouvoir se référer à un point présenté ou mentionné de manière approprié dans l'annexe des comptes annuels. Selon la norme ISA 706, il ne revient pas au commissaire de délivrer lui-même cette information. Il est important que cette description soit reprise dans les comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA, seuls les comptes annuels, en ce compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

L'exemple développé ci-après ne traite pas des situations où la rectification des comptes annuels n'est pas décrite ou décrite de manière inadéquate dans l'annexe des comptes annuels ou lorsqu'il s'agit d'une première mission d'audit.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE ___ DE LA
SA ___ POUR L'EXERCICE CLOS LE ___ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels rectifiés de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels rectifiés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable. Ce rapport du commissaire remplace notre rapport sur les comptes annuels établi le ___ 20__ et destiné à l'assemblée générale statutaire du ___ 20__.

Nous avons été nommés ...⁽¹⁴⁸⁾ ... durant ___ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels rectifiés***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁵³⁾ ... de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels rectifiés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société au ___ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹⁵³⁾ ... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁵³⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹⁵³⁾ ... pour fonder notre opinion.

Observation [–Rectification des comptes annuels]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap ___ des comptes annuels qui décrit les raisons qui ont amené l'organe d'administration à décider, conformément aux dispositions de l'article 3:19 du Code des sociétés et des associations, de rectifier les comptes annuels de l'exercice arrêté au ___ 20__ ainsi que l'impact sur ceux-ci.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels rectifiés

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁵³⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels rectifiés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁵³⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁵³⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁴⁹⁾

⁽¹⁴⁸⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁴⁹⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre.

2.10.3. Rectification apportée aux comptes annuels approuvés d'un exercice antérieur à N-1 telle que requise par l'article 3:19 CSA

364. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels d'un exercice précédent à N-1 (par exemple N-2) ont été contrôlés par le commissaire et ce dernier a établi, après avoir exercé son jugement professionnel, un rapport sans réserve adressé à l'assemblée générale statutaire de N-2 et ceci, sur la base de son analyse de risque et du seuil de signification ;
- Les comptes annuels N-2 et N-1 comprennent une participation dans une filiale pour lesquels les états financiers audités (opinion sans réserve) ont été obtenus ;
- Durant l'exercice N, il apparaît qu'une erreur significative est survenue lors de l'établissement des états financiers N-2 de la filiale et qu'une réduction de valeur significative aurait dû être actée sur celle-ci tant en N-2 qu'en N-1. L'absence de réduction de valeur constitue une infraction au droit comptable ;
- L'organe d'administration a apporté les corrections nécessaires aux comptes annuels de N-1 et a établi un nouveau rapport de gestion y relatif ;
- On vise donc ici la période comprise entre le dépôt des comptes annuels N-1 et la date de l'assemblée générale relative aux comptes annuels relatifs à l'exercice suivant. Les chiffres correspondants doivent être redressés puisque l'infraction au droit comptable est survenue au cours de la période précédant le dernier exercice clôturé ;
- Les conséquences sur les comptes consolidés (pour le cas où des comptes consolidés auraient été établis) ne sont pas traitées ici ;
- L'annexe des comptes annuels décrit les spécificités de la situation et mentionne les raisons de la rectification et les conséquences détaillées sur les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

Les circonstances liées à une rectification des comptes annuels peuvent être multiples. De plus, le moment de la rectification a un impact sur le traitement de celle-ci.

L'exemple repris ci-dessous a pour seul objectif d'attirer l'attention du commissaire sur les adaptations du contenu du rapport destiné à l'assemblée générale qui a approuvé les comptes qui font l'objet de cette rectification.

Comme le précise la CNC dans son avis 2020/12, la révision d'une série de comptes annuels antérieurs, si cette solution présente une utilité et qu'elle est praticable, est la méthode par excellence pour signaler aux intéressés la gravité de l'infraction et son impact sur les comptes annuels. Les comptes annuels sont à nouveau comparables après la rectification.

Dans l'exemple ci-après, l'entité n'a pas choisi l'option permise par la CNC de procéder à la rectification (établir et approuver à nouveau) de tous les comptes annuels publiés par le passé qui sont entachés de l'erreur (soit N-1 et N-2).

Dans le paragraphe 32 de l'avis précité, la CNC propose d'effectuer la rectification des derniers comptes annuels déposés de la façon suivante :

- Redressement éventuel des chiffres correspondants (dans le cas où l'infraction au droit comptable est survenue au cours de la période précédant le dernier exercice clôturé).
- Ecritures de correction dans le dernier exercice clôturé (modification du bilan d'ouverture – dans le cas où l'erreur s'est produite avant le dernier exercice clôturé – et autres écritures de correction, dans le dernier exercice clôturé) ;
- Mention dans l'annexe : dans l'annexe des comptes annuels rectifiés, la nature et la méthode de rectification de l'erreur doivent être mentionnés. Dans le cas où l'erreur s'est produite au cours d'une des années précédentes, l'annexe des comptes annuels redressés doit mentionner l'information nécessaire sur la survenance et la nature de l'erreur et son effet sur les comptes annuels en question.

L'organe d'administration a clairement décrit dans l'annexe des comptes annuels rectifiés les raisons qui ont amené l'organe d'administration à rectifier les comptes annuels du dernier exercice clôturé, ainsi que l'information nécessaire sur la survenance, la nature et la méthode de rectification de l'erreur et son effet sur les comptes annuels en question.

La rectification des comptes annuels est un événement majeur et dans ce contexte, les mentions reprises dans l'annexe sont fondamentales pour la compréhension des comptes annuels. Appliqué à l'exemple décrit ci-dessous, le commissaire doit, conformément au paragraphe 16 de la norme ISA 560, inclure dans son nouveau rapport ou son rapport modifié un paragraphe d'observation (norme ISA 706 (Révisée)) renvoyant à l'annexe des comptes annuels s'y rapportant décrivant de façon plus détaillée les raisons de la rectification apportée aux comptes annuels précédemment publiés et au rapport du commissaire émis antérieurement. Le paragraphe d'observation est généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Le commissaire doit mentionner dans ce paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les comptes annuels où une description détaillée de la question est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans ledit paragraphe.

Il y a lieu de souligner que lors de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le commissaire doit pouvoir se référer à un point présenté ou mentionné de manière approprié dans l'annexe des comptes annuels. Selon la norme ISA 706, il ne revient pas au commissaire de délivrer lui-même cette information. Il est important que cette description soit reprise dans les comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA, seuls les comptes annuels, en ce compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

L'exemple développé ci-après ne traite pas des situations où la rectification des comptes annuels n'est pas décrite ou décrite de manière inadéquate dans l'annexe des comptes annuels ou lorsqu'il s'agit d'une première mission d'audit.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE ___ DE LA
SA ___ POUR L'EXERCICE CLOS LE ___ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels rectifiés de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels rectifiés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable. Ce rapport du commissaire remplace notre rapport sur les comptes annuels établi le ___ 20__ et destiné à l'assemblée générale statutaire du ___ 20__.

Nous avons été nommés ...⁽¹⁵⁰⁾ ... durant ___ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels rectifiés***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁵⁵⁾ ... de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels rectifiés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société au ___ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽¹⁵⁵⁾ ... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁵⁵⁾ ... requises pour notre audit.

Nous estimons ...⁽¹⁵⁵⁾ ... pour fonder notre opinion.

Observation [–Rectification des comptes annuels]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap ___ des comptes annuels qui décrit les raisons qui ont amené l'organe d'administration à décider, conformément aux dispositions de l'article 3:19 du Code des sociétés et des associations, de rectifier les comptes annuels de l'exercice arrêté au ___ 20__ y compris les chiffres correspondants, ainsi que l'impact sur ceux-ci.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels rectifiés

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁵⁵⁾ ... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels rectifiés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁵⁵⁾ ... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁵⁵⁾ ... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁵¹⁾

⁽¹⁵⁰⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁵¹⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre.

2.10.4. Absence de rectification apportée aux comptes annuels approuvés telle que requis par l'article 3:19 CSA

365. Cette rubrique comprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire et ce dernier a établi, après avoir exercé son jugement professionnel, un rapport sans réserve adressé à l'assemblée générale statutaire et ceci, sur la base de son analyse de risque et du seuil de signification ;
- Les comptes annuels comprennent une participation dans une filiale pour lesquels les états financiers audités (opinion sans réserve) ont été obtenus ;
- Après l'assemblée générale statutaire, il apparaît qu'une erreur significative est survenue lors de l'établissement des états financiers de la filiale et qu'une réduction de valeur significative aurait dû être actée sur celle-ci. L'absence de réduction de valeur constitue une infraction au droit comptable, et les comptes annuels n'ont pas été rectifiés conformément à l'article 3:19, alinéa 2 CSA ;
- La réduction de valeur est donc comptabilisée lors de l'exercice audité ce qui constitue une anomalie. Le commissaire estime que cette anomalie a un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels ;
- Une information (adéquate) a été fournie sur le fait que le compte de résultats de l'exercice audité comprend un coût significatif qui trouve ses origines dans l'exercice précédant l'exercice audité ;
- On vise donc ici la période comprise entre le dépôt des comptes annuels N-1 et l'approbation des comptes annuels relatifs à l'exercice suivant N ;
- Les conséquences sur les comptes consolidés (pour le cas où des comptes consolidés auraient été établis) ne sont pas traitées ici.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Les circonstances liées à une rectification des comptes annuels peuvent être multiples. De plus, le moment de la rectification a un impact sur le traitement de celle-ci. L'organe d'administration n'a pas souhaité rectifier les comptes annuels, ce qui implique une infraction à l'article 3:19 CSA (voir, *supra*, section 1.5.5.).

L'exemple développé ci-après traite du non-respect de l'article 3:19, alinéa 2 CSA. En effet, l'absence de réduction de valeur constitue une infraction au droit comptable, et les comptes annuels n'ont pas été rectifiés. L'article 3:19, alinéa 2 CSA précise que les comptes annuels doivent être rectifiés si la comptabilisation opérée implique une infraction au droit comptable d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.

Conformément à la norme ISA 710 (par. 12), si le commissaire recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les comptes annuels de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été précédemment émise, et que les informations appropriées n'ont pas été fournies, le

commissaire doit exprimer dans son rapport sur les comptes annuels de la période audité, une opinion avec réserve ou une opinion négative portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés.

L'organe d'administration a comptabilisé une réduction de valeur dans le courant de l'exercice tandis que celle-ci aurait dû être comptabilisée dans l'exercice précédent. Le compte de résultats de l'exercice audité est dès lors influencé par l'erreur significative de l'exercice précédent et l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels de l'exercice en cours devra être adaptée en conséquence.

L'hypothèse qui, dans le présent exemple, sert de base à la formulation du rapport, implique que la clôture des comptes de l'exercice précédent a été effectuée de façon incorrecte. Il en résulte que la réduction de valeur enregistrée au cours de l'exercice sous contrôle, aurait dû être comptabilisée dans les comptes annuels de l'exercice précédent.

Considérant ce qui précède, le commissaire doit exprimer une opinion avec réserve, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), et doit insérer dans son rapport une section « Fondement de l'opinion avec réserve » immédiatement après la section sur l'opinion. Le commissaire doit inclure dans cette section une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie. Pour rappel, si cette quantification n'est pas faisable en pratique, le commissaire doit alors l'indiquer dans ladite section.

Enfin, le commissaire s'assurera du respect de l'article 3:11 AR/CSA qui requiert que lorsque les comptes annuels sont impactés par un élément significatif relatif à des exercices antérieurs, une information adéquate à ce sujet soit mentionnée dans l'annexe.

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les comptes annuels</i>	
	Significatif mais non diffus <i>(Material but not pervasive)</i>	Significatif et diffus <i>(Material and pervasive)</i>
Les comptes annuels comportent des anomalies	Opinion avec réserve	Opinion négative
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Abstention d'opinion



Compte tenu de l'opinion modifiée, le commissaire doit examiner quelles sont les mentions à adapter dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » (Voir chapitre 3).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁵²⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion avec réserves***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽¹⁵⁷⁾... de l'exercice de € ____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence des points décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserves », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20X0, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserves

Lors de notre audit, nous avons constaté que le résultat avant impôts a été influencé par des charges s'élevant à € ____ qui auraient dû être enregistrées en résultat lors de l'exercice précédent de sorte que le résultat de l'exercice après impôt est sous-estimé de € _____. Notre opinion sur les comptes annuels de l'exercice audité est également modifiée du fait de l'impact de ce point sur la comparabilité des chiffres de l'exercice audité avec les chiffres correspondants de l'exercice précédent.

Nous avons effectué ...⁽¹⁵⁷⁾... en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽¹⁵⁷⁾... requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁵⁷⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽¹⁵⁷⁾... une image fidèle.

Nous communiquons ...⁽¹⁵⁷⁾... toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁵³⁾

⁽¹⁵²⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁵³⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

2.11. SECTEUR NON MARCHAND : DIVERSES SITUATIONS SPECIFIQUES

366. Ce serait une erreur d'affirmer ou de croire que tous les exemples développés pour les sociétés commerciales sont toujours applicables *mutatis mutandis* aux associations et fondations. Ce serait méconnaître les spécificités propres au secteur. Dans ce contexte, divers points d'attention spécifiques au secteur non marchand sont ici mis en exergue.

Le rapport du commissaire doit être conforme aux normes ISA et à la norme complémentaire (version révisée 2020). Cette dernière reprend par ailleurs un exemple de rapport destiné aux associations. Le contenu du rapport et celui des sociétés coïncident, *mutatis mutandis*, sauf en ce qui concerne la partie « Autres obligations légales et réglementaires », traitée à la section 3.8.

Le commissaire utilisera l'exemple de rapport du commissaire tel qu'établi dans le cas du contrôle d'une association ou fondation (*cf.*, chapitre 7).

Cependant, le conseil d'administration de certaines associations demande parfois au commissaire de procéder à une mission de vérification contractuelle sur une partie des comptes annuels ou avant la finalisation de ceux-ci. Ce type de mission n'aboutit pas à la rédaction d'un rapport conformément à l'article 3:75 CSA (art. 144 C. Soc.), mais sera rédigé conformément à la norme ISA 800, qui, dans la plupart des cas, est d'application. Le commissaire doit veiller à ce qu'il n'y ait pas de confusion entre le rapport « Code des sociétés et des associations » et le rapport « mission contractuelle ». Enfin, la diffusion de ce dernier doit être limitée en mentionnant une clause de limitation de sa distribution et ce type de rapport ne peut en aucun cas faire l'objet d'un dépôt à la Banque nationale de Belgique.

Le présent ouvrage ne vise pas de tels rapports.

367. Hormis ces aspects légaux, il y a lieu d'insister sur les spécificités de certaines associations et fondations qui nécessiteront une attention particulière du commissaire lors de la rédaction de son rapport. Dans ce contexte, le commissaire consultera utilement les communications 2009/08 de l'IRE du 20 février 2009 et 2010/02 du 22 janvier 2010 s'intitulant respectivement « Rappel de quelques aspects de la mission du commissaire auprès d'une association ou fondation » et « Exercice de la fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées »⁽¹⁵⁴⁾, tout en tenant compte des modifications en matières normatives et législatives survenues depuis lors. Par ailleurs, l'ICCI a publié un modèle de « Rapport des observations factuelles concernant les dépenses subsidiées » qui peut être utilisé par les réviseurs d'entreprises dans le cadre de l'article 47 de l'arrêté royal du 11 septembre 2016 concernant la coopération non gouvernementale.⁽¹⁵⁵⁾

⁽¹⁵⁴⁾ www.ibr-ire.be, rubrique « réglementation », sous-rubrique « doctrine » et « communications ».

⁽¹⁵⁵⁾ www.icci.be, rubrique « publications et outils », sous-rubrique « Modèles de documents », Exemple rapport ONG du 15 novembre 2017.

368. A titre d'exemple, nous reprenons ci-dessous quelques situations spécifiques aux associations et fondations qui, selon le jugement professionnel du commissaire, nécessitent une adaptation de son rapport.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage des exemples de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité des exemples à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents.

Abstention d'opinion à la suite de faiblesses administratives et du contrôle interne

369. Les associations et fondations ne sont pas les seules entités à être confrontées à des faiblesses administratives. Cependant, l'exemple qui suit peut être plus adapté à l'environnement associatif. Le commissaire n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le cycle des subsides et estime que les incidences éventuelles sont significatives et diffuses sur les comptes annuels.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de l'association et forme juridique] (l'« Association ») ...⁽¹⁵⁶⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Abstention d'opinion***

Nous avons été désignés pour procéder au contrôle légal des comptes annuels de l'Association, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un résultat positif [négatif] de l'exercice de € _____.

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes annuels.

Fondement de l'abstention d'opinion

La qualité des systèmes comptables de l'Association et du contrôle interne n'est pas suffisante et ceci plus particulièrement en ce qui concerne l'organisation du cycle des subsides qui présente des lacunes importantes pouvant avoir des conséquences significatives sur les comptes annuels. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier l'exactitude et l'exhaustivité des rubriques des comptes annuels associées à ce cycle.

Compte tenu de ces circonstances et faisant suite au requis de l'article 3:75, §1^{er}, 2^o du Code des sociétés et des associations, nous devons conclure que nous n'avons pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de l'Association, les explications et informations requises pour notre contrôle.

Responsabilités du conseil d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable ...⁽¹⁶¹⁾... ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des comptes annuels de l'association selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique et d'émettre un rapport du commissaire. Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. Cependant, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁵⁷⁾

⁽¹⁵⁶⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁵⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

Budget des Moyens Financiers (secteur des hôpitaux)

370. Conformément à la norme ISA 540, le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à la question de savoir si les montants de rattrapage sont raisonnables ou si les informations fournies les concernant sont adéquates. Généralement, les hôpitaux ne reçoivent la confirmation de leur Budget des Moyens Financiers (BMF) qu'après plusieurs années. Le commissaire mettra tout en œuvre pour recueillir les éléments probants suffisants et appropriés quant au calcul de l'estimation du montant alloué à l'hôpital. Sur la base des éléments probants recueillis, tel qu'entre autres la fiabilité des estimations antérieures par rapport aux montants finalement confirmés et en l'absence de retard de confirmation trop important, il déterminera si une opinion non modifiée ou modifiée doit être exprimée. Les paragraphes A8 à A12 de la norme ISA 705 (Révisée) explicitent certaines circonstances auxquelles un commissaire peut être confronté lorsqu'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Etant donné le caractère spécifique du référentiel comptable applicable, le commissaire doit être particulièrement attentif au respect de ce dernier ainsi que du caractère pertinent des informations fournies y relative dans l'annexe des comptes annuels. Si le commissaire considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention sur les montants estimés et l'incertitude liée à cette estimation (Voir également, IRE, Rapport annuel, 1999, p. 134-136), il utilisera un paragraphe d'observation à condition que le commissaire puisse faire référence à l'annexe des comptes annuels où l'organe d'administration fait une description adéquate de la problématique du BMF. Soulignons cependant qu'afin de rédiger un paragraphe d'observation concis, la description de l'organe d'administration, qui doit figurer dans l'annexe des comptes annuels, pourrait être:

« Les montants de rattrapage sont estimés, à la clôture de chaque exercice, sur la base des dispositions réglementaires légales et des mesures de financement connues. Il existe néanmoins une marge d'interprétation inhérente au calcul de ce genre d'estimations et, en conséquence, il ne nous est pas possible de nous prononcer définitivement sur leurs montants. Ces calculs devront être corroborés par le document officiel du SPF Santé Publique qui sera adressé ultérieurement à l'association, à la suite de la révision définitive des années concernées. ».

Les paragraphes 8 et 9 de la norme ISA 706 (Révisée) relatifs à l'utilisation d'un paragraphe d'observation sont particulièrement importants. Le paragraphe d'observation suivant pourrait être utilisé:

« Observation [– Budget des Moyens Financiers]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe [A] [C-ASBL] _____ des comptes annuels qui décrit les incertitudes liées à la détermination des montants de rattrapage qui constituent une des particularités du secteur hospitalier, dont les soldes à récupérer et à rétrocéder (codes 403 de l'actif et 443 du passif) pour l'exercice et les exercices antérieurs, s'élèvent respectivement à € _____ et € _____ . ».

Subsides associés à l'éligibilité de dépenses

371. Certaines associations et fondations enregistrent le montant de subsides à recevoir dont le caractère certain dépend, entre autres, de l'éligibilité des dépenses exposées. Cette éligibilité ne pourra être confirmée qu'après le contrôle des pouvoirs subsidiaires car dans certaines circonstances, le caractère éligible dépendant d'une lecture subjective des réglementations complexes et d'une interprétation parfois différente entre les pouvoirs subsidiaires et l'association. Le commissaire mettra tout en œuvre pour recueillir les éléments probants suffisants et appropriés quant aux subsides enregistrés et déterminera si une opinion non modifiée ou modifiée doit être exprimée. Si le commissaire considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention sur la problématique de l'éligibilité des dépenses et du montant des subsides qui y est associé, il utilisera un paragraphe d'observation à condition que le commissaire puisse faire référence à l'annexe des comptes annuels où l'organe d'administration en fait une description détaillée.

Les paragraphes 8 et 9 de la norme ISA 706 (Révisée) relatifs à l'utilisation d'un paragraphe d'observation sont particulièrement importants. Le paragraphe d'observation suivant pourrait être utilisé:

« Observation [– Éligibilité de dépenses]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe [A] [C-ASBL] ___ des comptes annuels qui mentionne les subsides comptabilisés, calculés à partir des règles de subventionnement. L'éligibilité des dépenses subsidiées doit à ce jour toujours faire l'objet d'une confirmation sur la base du contrôle des pouvoirs subsidiaires. ».

Continuité d'exploitation de l'association

372. On notera en préalable que la législation sur les associations et fondations ne comprend pas de procédure d'alarme. Cependant, le commissaire a le même rôle que dans les sociétés en cas de problème de continuité, l'article 3:69 CSA (art. 138 C. Soc.)⁽¹⁵⁸⁾ étant applicable aux associations et fondations (la « procédure d'alerte »). Par ailleurs, certaines associations peuvent être confrontées à des problèmes de continuité et les scénarios évoqués dans cet ouvrage (*cf. supra*, section 2.6.) sont donc applicables *mutatis mutandis* aux associations et fondations. L'incertitude liée à la continuité d'exploitation pourrait résulter de l'obtention de subsides ou du renouvellement d'un agrément lors de l'exercice suivant lorsque l'association est fortement ou totalement dépendante de ceux-ci et qu'aucune confirmation formelle des pouvoirs subsidiaires n'en a encore été obtenue.

⁽¹⁵⁸⁾ Voir également l'art. XX.23, §3, Code de droit économique (Livre XX, Insolvabilité). Dans ce contexte, il est renvoyé à la Recommandation inter-instituts LCE du 8 juin 2016 et la note interprétative du 4 octobre 2018 (www.ibr-ire.be).

373. L'exemple qui suit suppose que l'organe d'administration estime que l'utilisation du principe comptable de continuité est adéquate, que ce principe est validé par le commissaire, qu'il existe cependant une incertitude significative portant sur la continuité (résultat négatif reporté, fonds social négatif, perte d'agrément, subsides significatifs non confirmés, etc.) et que l'information relative à l'incertitude est fournie de manière adéquate dans l'annexe des comptes annuels. Vu qu'une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation existe, le commissaire doit, conformément à la norme ISA 570 (Révisée), reprendre dans son rapport une section distincte intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ». Le commissaire doit mentionner dans cette section une référence claire tant au point sur lequel il attire l'attention qu'à l'endroit dans les comptes annuels où une description détaillée du point est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard de ce point.

« Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe [A] [C-ASBL]__ des comptes annuels qui mentionne l'existence d'un résultat négatif reporté significatif et la nécessité d'obtenir la confirmation de l'octroi de subsides pour l'exercice 20___. Ces circonstances révèlent l'existence d'une incertitude significative susceptible de créer un doute quant à la capacité de l'Association à poursuivre ses activités. ».

CHAPITRE 3

EXEMPLES DE SECONDE PARTIE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE (« AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES »)

374. Dans ce chapitre, des exemples concrets de la seconde partie du rapport du commissaire concernant les autres obligations légales et réglementaires sont présentés suivant différents thèmes.

Le commissaire doit prendre en considération, dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires », les conséquences d'une opinion modifiée exprimée dans son rapport sur les comptes annuels (consolidés) (première partie du rapport). La seconde partie du rapport devra, par conséquent dans la plupart des cas, être adaptée. Ces cas sont illustrés à la section 3.1.

Les sections 3.2. au 3.7., illustrent l'impact de diverses circonstances sur certaines mentions de la seconde partie du rapport du commissaire à savoir celles relatives au rapport de gestion (exhaustivité des éléments requis par le CSA, concordance avec les comptes annuels et absence/existence d'anomalies significatives dans le rapport de gestion), à l'examen du bilan social, à la tenue de la comptabilité, à la répartition des résultats et au respect des dispositions des statuts et du CSA et, le cas échéant, lorsque le commissaire doit faire une déclaration complémentaire sur les intérêts opposés de nature patrimoniale ou lorsqu'un rapport légalement obligatoire est manquant. Certains aspects relatifs aux informations contenues dans le rapport annuel ou aux informations non financières sont également abordés.

Comme pour la première partie du rapport du commissaire, certains aspects particuliers relatifs au secteur non marchand sont traités pour les besoins de la seconde partie du rapport du commissaire (section 3.8.).

Enfin, les conséquences d'une rectification des comptes annuels sont traitées dans la section 3.9.

Il est rappelé que cet ouvrage vise principalement les comptes annuels (établis conformément au droit comptable belge) d'une société anonyme autre qu'une EIP. Toutefois, les exemples visent, également, *mutatis mutandis* les rapports sur les comptes consolidés ainsi que les rapports sur les comptes annuels et/ou consolidés des entités ayant une autre forme juridique.

3.1. CONSÉQUENCES DE L'EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE SUR LA SECONDE PARTIE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

3.1.1. Principes généraux

375. Les conséquences d'une opinion modifiée exprimée dans son rapport sur les comptes annuels devront, dans la plupart des cas, être prises en considération lors de la rédaction de la seconde partie du rapport du commissaire.

376. Toutefois, comme le souligne le paragraphe A54 de la norme ISA 720 (Révisée), une opinion avec réserve ou une opinion négative du commissaire sur les comptes annuels peut ne pas avoir d'incidence sur la partie « Autres obligations légales et réglementaires » si cette partie ne traite d'aucune manière du problème ayant amené le commissaire à exprimer une opinion modifiée, et que leur contenu n'est nullement touché par ce problème. Par exemple, l'expression d'une opinion avec réserve sur les comptes annuels en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments pourrait, dans certaines circonstances, n'avoir aucune incidence sur la formulation de cette seconde partie du rapport du commissaire.

377. Les principes généraux relatifs à l'examen du rapport de gestion sont traités *infra*, à la section 3.2.

378. Il y a lieu de noter que l'expression d'une opinion modifiée, visant exclusivement la comparabilité des informations financières, n'affecte généralement pas les éléments repris dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » puisque cette partie vise exclusivement l'exercice faisant l'objet de l'opinion. Cependant, si ce problème de comparabilité découle de l'absence de rectification des comptes annuels, les mentions relatives à la tenue de la comptabilité et au respect du CSA devront être adaptées.

379. En ce qui concerne le rapport de gestion et selon les circonstances, le commissaire déterminera la nécessité d'adapter la section « Aspects relatifs au rapport de gestion ». En effet, la plupart du temps, le point à l'origine de l'opinion modifiée a une incidence (anomalie significative) ou une incidence éventuelle (lorsque le commissaire n'a pas pu recueillir les éléments probants suffisants et appropriés):

- a) sur la concordance entre les comptes annuels (consolidés) et le rapport de gestion ; ainsi que
- b) sur l'exposé fidèle de l'évolution des affaires, les résultats et la situation de l'entité et sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée au sens de l'article 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 1^o (3:32, §1^{er}, 1^o) (art. 3:48, §2, 1^o ou 3:52, 2^{ème} alinéa) CSA (art. 96, §1^{er}, 1^o (119, §1^{er}, 1^o) C. Soc.).

Ceci représente une anomalie significative dans la description faite dans le rapport de gestion par rapport aux informations dont le commissaire a eu connaissance dans le cadre de son audit.

A toutes fins utiles, rappelons que le commissaire n'exprime aucune forme d'assurance sur le rapport de gestion.

Dans certaines circonstances exceptionnelles, le point à l'origine de l'opinion modifiée pourrait ne pas avoir d'impact sur le rapport de gestion. Dans ce cas, le commissaire pourra utiliser le texte standard relatif aux « Aspects relatifs au rapport de gestion ».

380. La norme ISA 720 (Révisée), paragraphe 13 (b) et (c) met en évidence le calendrier d'obtention des documents constituant les autres informations. Plus particulièrement, le paragraphe 13 (c) évoque la possibilité qu'une partie ou la totalité du ou des documents visés par la norme ISA ne sera disponible qu'après la date du rapport de l'auditeur et précise les dispositions à prendre dans ces circonstances par l'auditeur. En Belgique, le rapport de gestion doit être disponible avant l'émission du rapport du commissaire et le cadre législatif et normatif n'a pas prévu une opinion sur le rapport de gestion après l'émission du rapport du commissaire. Les diligences du commissaire sur le rapport de gestion doivent donc être effectuées avant l'émission de son rapport.

L'éventualité qu'une partie ou la totalité du ou des documents ne soit disponible qu'après la date du rapport de l'auditeur telle que prévue par la norme ISA 720 (Révisée) ne vise donc que les autres informations contenues dans le rapport annuel (et non le rapport de gestion). Ce cas sera extrêmement rare en Belgique. Si le commissaire est confronté à cette circonstance, la section sur les autres informations contenues dans le rapport annuel précisera quelle partie du rapport annuel est disponible ou non.

381. En ce qui concerne la répartition des résultats, lorsque le commissaire a exprimé une opinion modifiée dans la première partie de son rapport du commissaire, il doit – de manière circonstanciée – en évaluer l'impact sur sa mention relative à la répartition du résultat. En effet, l'interaction entre le rapport sur les comptes annuels et la partie « Autres obligations légales et réglementaires » n'étant nullement automatique, le commissaire adaptera sa mention relative à la répartition des résultats dans les cas où les éléments à la base de l'opinion modifiée impactent également la conformité de la répartition des résultats proposée et le respect des dispositions légales et statutaires (voir également, *infra*, section 3.5).

3.1.2. Conséquence d'une anomalie significative (opinion avec réserve)

382. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Lors de ses procédures d’audit, le commissaire a été en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés. Cependant, il existe une anomalie ayant un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels ainsi que sur les éléments décrits dans le rapport de gestion ;
- Dans ces circonstances, une opinion avec réserve sur les comptes annuels a été exprimée ;
- Le commissaire a veillé à ce que la section « Fondement de l’opinion avec réserve » soit suffisamment explicite pour que le lecteur puisse comprendre les impacts sur le contenu du rapport de gestion ;
- Malgré la demande du commissaire, l’organe d’administration n’a pas souhaité corriger les comptes annuels (*cf.*, *supra*, section 1.5.5.) ;
- La société prépare un rapport de gestion (sans publication d’un rapport annuel) ;
- Le commissaire a obtenu le rapport de gestion avant la date de signature de son rapport du commissaire ;
- Le commissaire constate que l’ampleur des éléments à l’origine de son opinion avec réserve est telle que l’article 7:212 CSA (bénéfices distribuables)⁽¹⁵⁹⁾ n’est pas respecté, et par conséquent a adapté la mention relative à la répartition des résultats.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l’exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l’applicabilité de l’exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

⁽¹⁵⁹⁾ Il s’agit d’un exemple pour une société anonyme. Dans le cas d’une société à responsabilité limitée ou une société coopérative, un test d’actif net et un test de liquidité doivent être réalisés (*cf.* section 1.3.2., G.7.).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ... ⁽¹⁶⁰⁾ .. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels ⁽¹⁶¹⁾**Autres obligations légales et réglementaires****Responsabilités de l'organe d'administration**

L'organe d'administration est responsable de ... ⁽¹⁶⁵⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ... ⁽¹⁶⁵⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ... ⁽¹⁶⁵⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ... ⁽¹⁶⁵⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances ⁽¹⁶²⁾].

Autres mentions

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et à l'exception de l'incidence des éléments repris dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Notre section « Fondement de l'opinion avec réserve » décrit les circonstances qui constituent, selon nous, un cas de non-respect du référentiel comptable applicable en Belgique et

⁽¹⁶⁰⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁶¹⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁶²⁾ Voir norme complémentaire (version révisée 2020).

de non-respect de l'article 3:19 CSA. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

- Les éléments mentionnés dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » ont pour conséquence qu'à notre avis, la distribution de dividendes proposée est excessive et ne respecte pas l'article 7:212 du Code des sociétés et des associations. Sur cette base, la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale n'est pas conforme aux dispositions légales et statutaires.

3.1.3. Conséquence d'une anomalie significative (opinion négative)

383. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Lors de ses procédures d'audit, le commissaire a été en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés ;
- Cependant, il existe une anomalie ayant un impact significatif et diffus sur les comptes annuels, lié à l'absence de comptabilisation d'une réduction de valeur importante sur la principale filiale, qui constitue le principal actif ;
- Dans ces circonstances, une opinion négative a été exprimée ;
- Malgré la demande du commissaire, l'organe d'administration n'a pas souhaité corriger les comptes annuels (*cf., supra*, section 1.5.5.) ;
- La société prépare un rapport de gestion (sans publication d'un rapport annuel) ;
- Le commissaire a obtenu le rapport de gestion avant la date de signature de son rapport du commissaire ;
- Le commissaire considère également que la comptabilité n'est pas tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique et qu'il n'est pas en mesure de déterminer dans quelle mesure la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est ou non conforme aux dispositions légales et statutaires.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁶³⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁶⁴⁾**Autres obligations légales et réglementaires****Responsabilités de l'organe d'administration**

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁶⁸⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁶⁸⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion négative », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion négative », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽¹⁶⁸⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁶⁸⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁶⁵⁾].

Autres mentions

- Prenant en considération les éléments décrits dans la section « Fondement de l'opinion négative », nous sommes d'avis que la comptabilité n'est pas tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Notre section « Fondement de l'opinion négative » décrit les circonstances qui constituent, selon nous, un cas de non-respect du référentiel comptable applicable en Belgique et de

⁽¹⁶³⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁶⁴⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁶⁵⁾ Voir norme complémentaire (version révisée 2020).

non-respect de l'article 3:19 CSA. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

- Tenant compte des éléments repris dans la section relative au « Fondement de l'opinion négative », nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la conformité de la répartition des résultats aux dispositions légales et statutaires.

3.1.4. Conséquences de l'impossibilité de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés (opinion avec réserve)

384. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Le commissaire n'a pas été en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés quant à la justification de la valeur d'une participation reprise à l'actif du bilan de la société ;
- Cette situation a un impact significatif mais non diffus sur les comptes annuels ;
- Dans ces circonstances, une opinion avec réserve a été exprimée ;
- La société prépare un rapport de gestion (sans publication d'un rapport annuel) ;
- Le commissaire a obtenu le rapport de gestion avant la date de signature du rapport du commissaire ;
- Le commissaire estime que l'ampleur des éléments à l'origine de son opinion avec réserve n'a pas d'impact sur la conformité de la répartition des résultats proposée aux dispositions légales et statutaires.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁶⁶⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁶⁷⁾**Autres obligations légales et réglementaires****Responsabilités de l'organe d'administration**

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁷¹⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁷¹⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence éventuelle sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽¹⁷¹⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁷¹⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁶⁸⁾].

Autres mentions

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et à l'exception de l'incidence éventuelle des éléments repris dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Notre section « Fondement de l'opinion avec réserve » décrit les circonstances qui constituent, selon nous, un cas éventuel de non-respect du référentiel comptable applicable en Belgique.

⁽¹⁶⁶⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁶⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁶⁸⁾ Voir norme complémentaire (version révisée 2020).

Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

- La répartition des résultats ... ⁽¹⁷¹⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

3.1.5. Conséquence de l'impossibilité de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés (abstention d'opinion)

385. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Le commissaire n'a pas été en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés ;
- Cette situation a un impact significatif et diffus sur les comptes annuels ;
- Le commissaire a donc été dans l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les comptes annuels (abstention d'opinion) ; le paragraphe 29 de la norme ISA 705 (Révisée) s'applique donc ;
- La société prépare un rapport de gestion (sans publication d'un rapport annuel) ;
- Le commissaire a obtenu le rapport de gestion avant la date de signature du rapport du commissaire ;
- Répartition du résultat:
 - *Hypothèse 1 : Le commissaire estime que l'ampleur des éléments à l'origine de son abstention d'opinion pourrait avoir un impact sur la conformité de la répartition des résultats proposée aux dispositions légales et statutaires ;*
 - *Hypothèse 2 : Le commissaire estime que l'ampleur des éléments à l'origine de son abstention d'opinion n'a pas d'impact sur la conformité de la répartition des résultats proposée aux dispositions légales et statutaires, mais il existe un cas potentiel de non-respect des dispositions du référentiel comptable applicable en Belgique.*

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁶⁹⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁷⁰⁾**Autres obligations légales et réglementaires****Responsabilités de l'organe d'administration**

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁷⁴⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁷⁴⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽¹⁷⁴⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁷⁴⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁷¹⁾].

Autres mentions

- Tenant compte de l'impossibilité de recueillir les éléments probants ainsi que des éléments décrits dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous ne sommes pas en mesure de nous exprimer sur le fait que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
 - [Hypothèse 1] : Notre section « Fondement de l'abstention d'opinion » décrit les circonstances susceptibles de constituer un cas de non-respect du référentiel comptable applicable en Belgique et de conduire à la non-conformité de la répartition des résultats aux statuts et au Code des sociétés et des associations. Sans préjudice de ce qui précède, nous n'avons pas à vous signaler d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
 - [Hypothèse 2] : Notre section « Fondement de l'abstention d'opinion » décrit les circonstances susceptibles de constituer un cas de non-respect du référentiel comptable applicable en Belgique. La répartition des résultats ...⁽¹⁷⁴⁾ ... aux dispositions légales et statutaires. Sans préjudice de ce qui précède, nous n'avons pas à vous signaler d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

⁽¹⁶⁹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁷⁰⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁷¹⁾ Voir norme complémentaire (version révisée 2020).

3.2. DIFFICULTÉS RENCONTRÉES LORS DE L'EXAMEN DU RAPPORT DE GESTION

3.2.1. Principes généraux

386. Le contenu du rapport de gestion des sociétés est défini aux articles 3:6 et 3:32 CSA (art. 96 et 119 C. Soc.). Le contenu du rapport de gestion des associations et fondations est défini à l'article 3:48, §2 CSA (en ce qui concerne les fondations, voir art. 3:52, alinéa 2 CSA).

L'examen du rapport de gestion sur les comptes annuels par le commissaire comprend les démarches suivantes (telles que définies par la norme complémentaire (version révisée 2020)):

- 1) la vérification que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au CSA ;
- 2) la vérification selon le CSA et la norme ISA 720 (Révisée) que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels (ou consolidés) ;
- 3) la vérification que le rapport de gestion a été établi conformément au CSA (exhaustivité du rapport de gestion) ;
- 4) la vérification selon les diligences requises par la norme ISA 720 (Révisée), que le rapport de gestion ne comporte pas d'anomalie significative, en particulier par rapport à la connaissance acquise lors de l'audit.

En mettant en œuvre ces diligences, le commissaire doit prendre en considération le principe d'importance relative, sauf lorsque celui-ci est exclu par ou en vertu de la loi.

Le commissaire rédige ses conclusions dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion » de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » conformément au CSA et à la norme complémentaire (version révisée 2020).

387. Le point 4) ci-dessus de la norme complémentaire (version révisée 2020) fait référence à la norme ISA 720 (Révisée). Le lecteur se référera utilement à la section 1.3.2. (C) où la démarche visant à déterminer l'existence éventuelle d'une anomalie significative est développée.

388. Lorsque le commissaire rencontre des difficultés lors de l'examen du rapport de gestion, cette situation entraîne généralement un non-respect du CSA par l'organe d'administration et sera mentionné tel quel par le commissaire dans la section prévue à cet effet.

Pour rappel et par souci de clarté : ce n'est pas parce que le rapport de gestion et les comptes annuels doivent être déposés par l'entité contrôlée en un seul document à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique, que le lecteur peut conclure que le rapport de gestion fait partie intégrante des comptes annuels. Le nouveau schéma complet des comptes annuels tel que disponible sur le site de la BNB mentionne dorénavant très clairement en page C-cap 1 que le formulaire de dépôt vise les « Comptes annuels et autres documents à déposer en vertu du Code des sociétés et

des associations » et que ces derniers sont repris dès la page C-Cap 7 sous le titre « Autres documents à déposer en vertu du Code des sociétés et des associations » où l'on retrouve entre autres le rapport de gestion ainsi le rapport du commissaire.

3.2.2. Rapport de gestion – Informations non-concordantes avec les comptes annuels

389. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- L'organe d'administration a préparé un rapport de gestion (sans publication d'un rapport annuel) ;
- Le commissaire a obtenu le rapport de gestion avant la date de signature du rapport du commissaire ;
- Le tableau des flux de trésorerie repris dans le rapport de gestion contient des anomalies significatives car les données qui y sont reprises ne concordent pas de manière importante avec les données correspondantes figurant dans les comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁷²⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁷³⁾**Autres obligations légales et réglementaires****Responsabilités de l'organe d'administration**

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁷⁷⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁷⁷⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

Le tableau des flux de trésorerie (*cash flow statement*) repris dans le rapport de gestion contient des anomalies significatives car les données qui y sont reprises ne concordent pas, de manière importante, avec les données correspondantes figurant dans les comptes annuels. A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'élément énoncé ci-avant, nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, et à l'exception de l'élément énoncé ci-avant relatif au *cash flow statement*, nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽¹⁷⁷⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁷⁷⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁷⁴⁾].

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽¹⁷⁷⁾ ... applicables en Belgique.
- La section « Aspects relatifs au rapport de gestion » ci-avant décrit les circonstances qui constituent, selon nous, compte tenu des anomalies existantes, un cas de non-respect du Code des sociétés et des associations. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽¹⁷⁷⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽¹⁷²⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁷³⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁷⁴⁾ Voir norme complémentaire (version révisée 2020).

3.2.3. Rapport de gestion – Informations incomplètes

390. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- L'organe d'administration a préparé un rapport de gestion (sans publication d'un rapport annuel) ;
- Des événements importants sont survenus après la clôture de l'exercice et avant la signature du rapport de gestion qui ne fournit pas d'informations sur ceux-ci ; ces événements se rapportent au nouvel exercice ;
- Le commissaire a obtenu le rapport de gestion avant la date de signature du rapport du commissaire ;
- Les comptes annuels présentent une perte reportée ;
- Le rapport de gestion ne contient pas de justification sur l'application du principe comptable de continuité d'exploitation ;
- Le commissaire estime cependant qu'il n'existe pas d'incertitude relative à la continuité d'exploitation.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

L'organe d'administration de la société a la responsabilité d'établir un rapport dans lequel il rend compte de sa gestion (art. 3:5 CSA) (art. 95 C. Soc.) et donc des informations devant figurer dans le rapport de gestion. Conformément au paragraphe 33 de la norme complémentaire (version révisée 2020), si le commissaire estime que les informations fournies par l'organe d'administration et requises par le CSA ne sont pas complètes par rapport aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission, il n'appartient pas au commissaire de se substituer à l'organe d'administration et de mentionner de sa propre initiative les informations qui incombent à ce dernier (sauf exigence particulière de la loi, comme c'était le cas à l'article 523 C. Soc. sur les intérêts opposés de nature patrimoniale ; toutefois, cela n'est plus prévu par le CSA ; cf. *infra*, section 3.7.).

Il y a lieu d'attirer l'attention du lecteur sur l'annexe C-cap 6.14 des comptes annuels qui requiert la mention d'événement important survenu après la clôture de l'exercice. Le cas échéant, l'absence de mention pourrait amener le commissaire à devoir exprimer une opinion modifiée.

Le commissaire doit donc s'assurer que les informations requises dans le rapport de gestion sont bien traitées (c.à.d. décrites au niveau du contenu⁽¹⁷⁵⁾) par l'organe d'administration, comme par exemple, une justification suffisante pour l'application du principe comptable de continuité d'exploitation (art. 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 6^o CSA) (art. 96, §1^{er}, 6^o C. Soc.) ou les données sur les événements importants survenus après la

⁽¹⁷⁵⁾ Paragraphe A20 de la norme complémentaire (version révisée 2020).

clôture de l'exercice (art. 3:6, §1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, CSA) (art. 96, §1, 2^o, C. Soc.). Le présent exemple ne traite pas la situation improbable où l'information n'est pas reprise dans le rapport de gestion mais uniquement dans l'annexe des comptes annuels.

En ce qui concerne la vérification que toutes les mentions prescrites par le CSA sont traitées dans le rapport de gestion, la norme complémentaire (version révisée 2020) (par. 43) rappelle que si l'une ou l'autre mention prescrite n'est pas d'application, le commissaire doit s'assurer que le rapport de gestion le mentionne.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁷⁶⁾ .. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁷⁷⁾**Autres obligations légales et réglementaires****Responsabilités de l'organe d'administration**

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁸¹⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁸¹⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

Le rapport de gestion ne contient pas d'explications suffisantes relatives aux événements importants survenus après la clôture de l'exercice et ne contient pas la justification de l'application du principe comptable de continuité d'exploitation.

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception des omissions énoncées ci-avant, nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi, conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux et à l'exception des omissions énoncées ci-avant, nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽¹⁸¹⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁸¹⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁷⁸⁾].

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽¹⁸¹⁾ ... applicables en Belgique.
- La section « Aspects relatifs au rapport de gestion » ci-avant décrit les circonstances qui constituent, selon nous, un cas de non-respect du Code des sociétés et des associations. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽¹⁸¹⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽¹⁷⁶⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁷⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁷⁸⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.2.4. Rapport de gestion – Anomalie significative par rapport à la connaissance acquise par le commissaire durant l’audit

391. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- L’organe d’administration a établi un rapport de gestion (sans publication d’un rapport annuel) ;
- Le commissaire a obtenu le rapport de gestion avant la date de signature du rapport du commissaire ;
- Le commissaire estime que les informations données dans le rapport de gestion au sujet des risques et incertitudes contiennent des incohérences significatives par rapport à ses connaissances acquises lors de l’audit et conclut que ces incohérences représentent des anomalies significatives dans le rapport de gestion.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l’exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l’applicabilité de l’exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

L’organe d’administration de la société a la responsabilité d’établir un rapport dans lequel il rend compte de sa gestion (art. 3:5 CSA) (art. 95 C. Soc.) et donc des informations devant figurer dans le rapport de gestion.

Complémentairement aux diligences requises par la norme complémentaire (version révisée 2020) relatives au rapport de gestion, le commissaire doit, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), paragraphe 14, apprécier entre autres, s’il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu’il a acquise lors de l’audit, dans le contexte des éléments probants recueillis et des conclusions tirées lors de l’audit. Après avoir analysé cette incohérence significative, le commissaire doit conclure s’il existe une anomalie significative (ISA 720 (Révisée), par. 16).

Le paragraphe 12 (b) de la même norme définit l’anomalie dans les autres informations comme étant le fait d’être incorrectement formulées ou autrement trompeuses (y compris parce que des informations nécessaires pour bien comprendre un élément communiqué dans les autres informations sont omises ou occultées).

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁷⁹⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁸⁰⁾**Autres obligations légales et réglementaires****Responsabilités de l'organe d'administration**

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁸⁴⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁸⁴⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

Le rapport de gestion reprend des informations incohérentes concernant les risques et incertitudes auxquels la société est confrontée : [Description des informations incohérentes].

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception des informations incohérentes fournies concernant les risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi qu'expliqué ci-dessus, nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux et, à l'exception des informations incohérentes fournies concernant les risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi qu'expliqué ci-dessus, nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽¹⁸⁴⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁸⁴⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁸¹⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽¹⁸⁴⁾ ... applicables en Belgique.
- La section « Aspects relatifs au rapport de gestion » ci-avant décrit les circonstances qui constituent, selon nous, un cas de non-respect du Code des sociétés et des associations. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽¹⁸⁴⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽¹⁷⁹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁸⁰⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁸¹⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.2.5. Rapport annuel – Autres informations fournies par l’organe d’administration

392. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- L’organe d’administration d’une société cotée a préparé un rapport annuel dans lequel figure son rapport de gestion, qui évoque l’efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques ;
- Le commissaire a déterminé, en s’entretenant avec l’organe d’administration, le ou les documents qui constituent le rapport annuel ;
- Le commissaire a obtenu la totalité du rapport annuel avant la date de signature du rapport du commissaire ;
- Le rapport annuel reprend une série d’autres informations données par l’organe d’administration ;
- Le commissaire n’a constaté aucune incohérence significative sur la base de ses travaux.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l’exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l’applicabilité de l’exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁸²⁾ .. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁸³⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁸⁷⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁸⁷⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion et aux autres informations contenues dans le rapport annuel

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations. Cet avis ne porte pas sur la mention figurant dans le rapport de gestion relative à l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir:

- Les faits marquants de l'année 20xx ;
- Les indicateurs clés ;
- La déclaration de gouvernance d'entreprise ; et
- Les informations sur l'évolution de l'action de la Société ;

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽¹⁸⁷⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁸⁷⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁸⁴⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽¹⁸⁷⁾ ... applicables en Belgique.
- Nous n'avons pas ...⁽¹⁸⁷⁾ ... ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽¹⁸⁷⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽¹⁸²⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁸³⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁸⁴⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.2.6. Cas particulier : rapport de gestion / rapport annuel établi sur une base volontaire

393. Certaines entités, bien que non soumises aux articles 3:6 et 3:32 (sociétés) ou 3:48 et 3:52 (associations et fondations) CSA (art. 96 et 119 C. Soc.), établissent un rapport sur une base volontaire contenant des informations financières et non financières destiné aux parties prenantes. Ces informations peuvent éventuellement s'inspirer des éléments requis par le CSA.

La norme complémentaire (version révisée 2020) précise au paragraphe 39, alinéa 2, que « *Si l'organe d'administration d'une entité, qui ne se trouve pas dans les conditions légales qui l'obligent à établir un rapport de gestion, établit un document appelé 'rapport de gestion' ou donnant la perception d'être un rapport de gestion sans respecter les dispositions du CSA, le commissaire doit appliquer la norme ISA 720 (Révisée.) et faire rapport conformément aux paragraphes 62 et 63 de la présente norme.* ».

En l'absence d'exigences légales, le commissaire devra déterminer si ces informations correspondent à la notion de « rapport annuel » tel que défini par la norme ISA 720 (Révisée), paragraphe 12 : « *Un document ou un ensemble de documents généralement préparés sur une base annuelle par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique, dont l'objectif consiste à fournir aux actionnaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière, tels qu'ils sont présentés dans les états financiers. Un rapport annuel contient ou accompagne les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états et comprend généralement des informations sur l'évolution de l'entité, ses perspectives d'avenir et les risques et incertitudes auxquels elle est exposée, une communication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des rapports en matière de gouvernement d'entreprise.* ».

L'annexe 6 reprend les points à examiner pour déterminer si un document est couvert ou non par la définition de la norme ISA 720 (Révisée), quelques exemples de documents répondant ou non à ces critères, ainsi qu'un bref rappel de ce qui est requis par la norme ISA 720 (Révisée).

La partie « Autres obligations légales et réglementaires » pourrait être rédigée comme suit:

« Responsabilités de l'organe d'administration »

L'organe d'administration est responsable [de la présentation et du contenu des autres informations contenues dans le rapport annuel/rapport d'activités et] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité, ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans leurs aspects significatifs, [les autres informations contenues dans le rapport annuel/rapport d'activités et] le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

[Aspects relatifs aux autres informations contenues dans le rapport annuel/le rapport d'activités] [Paragraphe à utiliser lorsque la norme ISA 720 (Révisée) s'applique]

[Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si les autres informations contenues dans le rapport annuel [rapport d'activités], à savoir:

– *[à compléter]*⁽¹⁸⁵⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une discordance significative par rapport aux comptes annuels ou une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.] ».

La situation applicable aux associations et aux fondations est traitée, *infra*, à la section 3.8.

⁽¹⁸⁵⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds). Dès lors, afin que le lecteur du rapport puisse clairement identifier les documents visés par le travail du commissaire, il est important que ceux-ci soient repris explicitement dans son rapport.

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.]

3.3. DIFFICULTE RENCONTREE LORS DE L'EXAMEN DU BILAN SOCIAL

394. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Lors de l'examen du bilan social, le commissaire a constaté que le contenu du bilan social n'est pas complet ;
- Compte tenu de l'importance de ces éléments, le commissaire estime nécessaire de communiquer ce cas de non-respect.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents.

Depuis le 1^{er} janvier 2016, le bilan social ne fait plus partie de l'annexe aux comptes annuels des sociétés. Cela résulte de la transposition en droit belge de la directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports de certaines formes d'entreprises par la loi du 18 décembre 2015, qui a modifié le Code des sociétés, et par l'arrêté royal du 18 décembre 2015. Les sociétés doivent donc publier leur bilan social dans un document à déposer avec les comptes annuels.

Les associations et fondations ne sont pas concernées par ces dispositions car le bilan social pour ces entités fait toujours partie des comptes annuels (art. 3:161 CSA). Ces entités ne sont pas traitées dans la présente rubrique.

La norme complémentaire (version révisée 2020) traite des diligences à respecter, relatives au bilan social lorsqu'il ne fait pas partie des comptes annuels. Ces diligences ont été élargies dans la version révisée 2020 de la norme complémentaire. L'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » prévoit la mention suivante:

« Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1er, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par la loi⁽¹⁸⁶⁾, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission. ».

⁽¹⁸⁶⁾ Tout comme le fait l'art. 3:75 CSA, cette section reprise dans le modèle de rapport annexé à la norme complémentaire (version révisée 2020) fait référence à « ce Code ». Toutefois, les auteurs du présent livre ont opté pour l'utilisation du terme « la loi » étant donné que le CSA ne requiert pas de mentions au niveau de la forme et du contenu du bilan social.

Dans l'exemple développé ci-après relatif à une information manquante, le commissaire conclut, après s'être entretenu avec l'organe d'administration et en l'absence de remédiation à la situation constatée, qu'il doit modifier cette mention.

Dans d'autres circonstances, le commissaire pourrait être amené à constater des incohérences, par exemple, dans la rubrique « Initiatives en matière de formation professionnelle continue à caractère formel à charge de l'employeur ». Il pourrait s'agir d'incohérences en matière de répartition hommes/femmes, du nombre de travailleurs concernés, du nombre d'heures de formation suivies ou du coût net pour la société. Si ces incohérences sont significatives et selon les circonstances, le commissaire pourrait reprendre, en l'absence de remédiation à la situation constatée, dans la section relative au bilan social, la mention suivante:

« Dans le cadre de notre mission, nous avons examiné les informations reprises dans le bilan social et les avons comparées avec les pièces justificatives pertinentes. Lors de cet examen, nous avons relevés des incohérences significatives en matière de coût net pour la société et plus particulièrement en ce qui concerne la répartition hommes/femmes sans qu'une justification de ces données erronées n'ait pu nous être fournie. A l'exception de ces données erronées, le bilan social à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1er, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par la loi, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'autres incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission. ».

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁸⁷⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁸⁸⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁹²⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁹²⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue ...⁽¹⁹²⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer conformément à l'article 3:12 du Code des sociétés et des associations, ne reprend pas les informations requises concernant les « Initiatives en matière de formation professionnelle continue à caractère formel à charge de l'employeur ». A l'exception de cette omission, le bilan social traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par la loi, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'autres incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁹²⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁸⁹⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽¹⁹²⁾ ... applicables en Belgique.
- A l'exception de ce qui est mentionné dans la section « Mention relative au bilan social », nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽¹⁹²⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽¹⁸⁷⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁸⁸⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁸⁹⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.4. TENUE DE LA COMPTABILITE

395. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- L'entité ne respecte pas les dispositions relatives à l'irréversibilité des écritures (Code de droit économique Art. III.87) ;
- Le plan comptable utilisé par l'entité ne correspond pas au plan comptable minimum normalisé (PCMN) (Code de droit économique Art. III.84) ;
- Compte tenu de l'importance de ces éléments, le commissaire estime nécessaire de communiquer ces non-respects.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

396. En application de l'article 3:75, §1, 3° CSA (art. 144, §1, 3° C. Soc.), le commissaire est tenu de faire une mention indiquant « *si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.* ».

397. L'article XV.75. du Code de droit économique (Livre XV, « Application de la loi », Titre 3, « L'application pénale du présent Code et de ses arrêtés d'exécution », Chapitre 2, « Les infractions sanctionnées pénalement ») dispose:

« Sont punis d'une sanction de niveau 2:

1° les commerçants personnes physiques et les administrateurs, gérants, directeurs ou fondés de pouvoirs de personnes morales qui sciemment contreviennent aux dispositions des articles III.82 et III.83, alinéas 1er et 3, des articles III.84 à III.89 ou des arrêtés pris en exécution de l'article III.84, alinéa 6, de l'article III.87, §2, de l'article III.89, §2 et des articles III.90 et III.91.

2° ceux qui en qualité de commissaire, de réviseur d'entreprises ou d'expert indépendant ont attesté ou approuvé des comptes, comptes annuels, bilans, comptes de résultats ou comptes consolidés d'entreprises, lorsque les dispositions visées au point 1° n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées.

Les personnes visées aux 1° ou 2° sont punies d'une sanction de niveau 4 si elles ont agi avec une intention frauduleuse (...). ».

Par ailleurs, le commissaire est responsable, en vertu de l'article 3:71 CSA (art. 140 C. Soc.), des fautes commises lors de l'exercice de sa fonction.

De même, le commissaire devra répondre solidairement envers la société ou les tiers, des dommages résultant des infractions qui auraient été commises aux dispositions du CSA. Toutefois, il peut se décharger de sa responsabilité de deux manières :

- soit en prouvant qu’il n’a pas pris part à l’infraction commise ;
- soit en prouvant qu’il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu’il a dénoncé ces infractions à l’organe d’administration ou à la prochaine assemblée générale de la prise de connaissance de l’infraction.

Les dispositions visées par ces sanctions pénales, recouvrent les principaux articles du Code de droit économique précité et du CSA, ainsi que des arrêtés royaux pris en exécution du CSA, en particulier, l’AR/CSA.

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 d’aspects formels d’importance mineure ...* ».

Pour rappel, lorsque les comptes annuels sont influencés par une anomalie significative, le commissaire devra généralement adapter la partie « Autres obligations légales et réglementaires » car cette situation a un impact sur le respect des dispositions de l’AR/CSA relatif entre autres aux dispositions applicables à l’établissement des comptes annuels (Livre 3 CSA). Dans le présent exemple, seuls sont visés les cas de non-respect de la tenue de la comptabilité dont les dispositions figurent dans le Code de droit économique.

Un autre exemple relatif au non-respect de la tenue de la comptabilité est repris, *infra*, dans la section 3.5.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁹⁰⁾.. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁹¹⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽¹⁹⁵⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽¹⁹⁵⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue ...⁽¹⁹⁵⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽¹⁹⁵⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽¹⁹⁵⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁹²⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et à l'exception de l'incidence du non-respect relatif au principe de l'irréversibilité des écritures et de l'utilisation du plan comptable normalisé (Code de droit économique), la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous n'avons pas ...⁽¹⁹⁵⁾ ... ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽¹⁹⁵⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽¹⁹⁰⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁹¹⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁹²⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.5. RÉPARTITION DES RÉSULTATS

398. En application de l'article 3:75, §1, 8° CSA (144, §1, 8° C. Soc.), le commissaire est tenu de reprendre une mention indiquant « *si la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code* ». La notion de « Code » doit être comprise dans un sens large, à savoir le CSA et l'AR/CSA.

Conformément au paragraphe 90 de la norme complémentaire (version révisée 2020), le commissaire doit inclure une mention sur ses constatations dans la section « Autres mentions ».

399. Conformément à la norme complémentaire (version révisée 2020), si le commissaire a connaissance d'un cas de non-respect des dispositions des statuts ou du CSA relatives à la répartition des résultats, il doit s'en entretenir avec l'organe d'administration. Si l'organe d'administration reste en défaut de se conformer aux dispositions légales ou statutaires ou que la situation constatée ne peut être matériellement corrigée, le commissaire doit le mentionner dans la section « Autres mentions ».

En ce qui concerne la SA, le commissaire mentionnera, par exemple, en cas d'intention ou de décision prise de distribution supérieure au montant que la loi permet de distribuer dans le sens de l'article 7:212 CSA (art. 617 C. Soc.), les cas où l'actif net tel qu'il résulte des comptes annuels est, ou deviendrait, à la suite d'une telle distribution, inférieur au montant du capital libéré ou, si ce montant est supérieur, du capital appelé, augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer. En ce qui concerne la mission du commissaire à l'égard d'un acompte sur dividende (art. 7:213 CSA), nous renvoyons à la section, *supra*, 1.3.2. (G.6.), et à la note technique de l'IRE.⁽¹⁹³⁾

En ce qui concerne la SRL ou la SC, toute distribution des bénéfices doit également être évaluée en fonction du maintien du patrimoine de la société. Dans ce cas, nous nous référons au test d'actif net (art. 5:142 et 6:115, §1, CSA) et au test de liquidité (art. 5:143 et 6:116, §1 CSA). Nous nous référons à la section, *supra*, 1.3.2. (G.7.), et aux deux projets de normes de l'IRE.⁽¹⁹⁴⁾

⁽¹⁹³⁾ Voir www.ibr-ire.be > Réglementation & Publications > Doctrine > Notes techniques. Nous renvoyons également à une autre publication de l'ICCI sur le sujet : E. VANDERSTAPPEN, « Formulations adaptées dans les missions spéciales de dissolution volontaire, de transformation, de conflits d'intérêts et d'acompte sur dividende dans les sociétés », dans ICCI (ed.), *Missions nouvelles et adaptées du réviseur d'entreprises dans le CSA*, Anvers, Maklu, 2019, n° 2, p. 73 (disponible sur <https://www.icci.be/fr/publications-et-outils/publications/livres-detail-page/missions-nouvelles-et-adapt-es-du-r-iseur-d-entreprises-dans-le-csa>).

⁽¹⁹⁴⁾ Voir www.ibr-ire.be > Réglementation & Publications > Normes. Nous renvoyons également à une autre publication de l'ICCI sur le sujet : M. MANNEKENS, « Nouvelle mission du commissaire lors de chaque distribution dans les SRL/SC : tests d'actif net et de liquidité », dans ICCI (ed.), *Missions nouvelles et adaptées du réviseur d'entreprises dans le CSA*, Anvers, Maklu, 2019, n° 2, p. 47 (disponible sur <https://www.icci.be/fr/publications-et-outils/publications/livres-detail-page/missions-nouvelles-et-adapt-es-du-r-iseur-d-entreprises-dans-le-csa>).

Depuis l'entrée en vigueur du CSA, l'organe d'administration de la SRL (SC) a la responsabilité « ultime » de la distribution effective. L'organe d'administration doit également procéder à un test de liquidité avant la distribution effective et peut *de facto*, si nécessaire, décider, sur la base du test de liquidité, de ne pas exécuter une décision de l'assemblée générale. Le test de liquidité et la responsabilité des administrateurs qui y est liée créent une zone de tension inhérente lorsqu'il résulte du test d'actif net qu'il peut être procédé à une distribution, mais que, sur la base du test de liquidité, l'organe d'administration estime que le paiement pourrait compromettre la liquidité de la société. Dès lors, il est conseillé que l'organe d'administration n'attende pas la décision de l'assemblée générale sur la distribution pour effectuer le test de liquidité, mais le prépare déjà un peu avant l'assemblée générale qui doit se prononcer sur la distribution. En effet, il est difficilement imaginable que l'organe d'administration, lorsqu'il soumet les comptes annuels et la répartition des résultats à l'assemblée générale (un pouvoir qui appartient exclusivement à l'organe d'administration), n'aurait pas déjà effectué, à la suite de la proposition, une analyse de la position de liquidité de la société⁽¹⁹⁵⁾. Cela signifie que le commissaire inclura également un test de liquidité « préalable » dans ses procédures d'audit. Si, compte tenu des circonstances dont il a connaissance à ce moment-là, il parvient à la conclusion qu'à la suite de la distribution, la société pourra, en fonction des développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leur échéance pendant une période d'au moins douze mois à compter de la date de la distribution, il doit alors en évaluer l'incidence sur sa mention relative à la répartition des résultats (puisque dans ce cas, il est peu probable qu'un test de liquidité positif soit obtenu) et, le cas échéant, sur le principe de continuité d'exploitation.

Pour rappel, par actif net, il faut entendre le total de l'actif, déduction faite des provisions, des dettes et, sauf cas exceptionnels à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, des montants non encore amortis des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement. Il ne s'agit pas seulement de la distribution des résultats telle que les dividendes ou les tantièmes mais également les autres opérations assimilées comme le rachat d'actions propres ou l'octroi d'un financement pour l'acquisition des actions par un tiers. Il s'agit également du remboursement des apports en numéraire ou en nature, excepté s'ils ont été rendus indisponibles par les statuts.

Un autre exemple, relatif à l'absence de dotation à la réserve légale, ce qui est en violation de dispositions légales, est repris ci-dessous.

400. De même, lorsque le commissaire a exprimé une opinion modifiée dans la première partie de son rapport, il doit en évaluer l'impact sur la répartition du résultat. L'interaction entre le rapport sur les comptes annuels et la partie « Autres obligations légales et réglementaires » n'étant nullement automatique, le commissaire doit apprécier l'impact d'une opinion modifiée sur la conformité aux statuts et au CSA de la répartition des résultats proposée. Ainsi, il adaptera sa mention par exemple dans le cas

⁽¹⁹⁵⁾ M. MANNEKENS, « Nouvelle mission du commissaire lors de chaque distribution dans les SRL/SC : tests d'actif net et de liquidité », dans ICCI (ed.), *Missions nouvelles et adaptées du réviseur d'entreprises dans le CSA*, Anvers, Maklu, 2019, n° 2, p. 69, n° 124.

où, du fait des éléments justifiant l'opinion modifiée, la distribution au sein d'une SA deviendrait exédentaire dans le sens de l'article 7:212 CSA (art. 617 C. Soc.).

401. Les exemples repris sous les sections 3.1.2. et 3.1.3. considèrent que l'opinion modifiée impacte la mention sur la répartition du résultat tandis que l'exemple sous 3.1.4. suppose qu'il n'y a pas d'impact. L'exemple sous la section 3.1.5. considère également les deux variantes possibles.

402. Enfin, lorsque le commissaire constate un non-respect des dispositions des statuts ou du CSA relatives à la répartition des résultats, il pourra rédiger une section unique traitant à la fois de la répartition des résultats que du respect des dispositions du CSA et des statuts.

403. Cette rubrique comprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants.

- La société a réalisé un bénéfice et la réserve légale n'a pas encore atteint le niveau de 10% du capital social ;
- Le commissaire constate et estime que l'absence de dotation à la réserve légale n'a pas d'impact significatif sur l'image fidèle mais constitue un non-respect des dispositions des statuts et du CSA relatives à la répartition des résultats.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽¹⁹⁶⁾ .. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽¹⁹⁷⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽²⁰¹⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽²⁰¹⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue ...⁽²⁰¹⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽²⁰¹⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽²⁰¹⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽¹⁹⁸⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽²⁰¹⁾ ... applicables en Belgique.
- La Société n'a pas procédé à la dotation obligatoire à la réserve légale à raison de 5% du bénéfice de l'exercice ce qui constitue un cas de non-respect des dispositions légales et statutaires concernant la répartition des résultats. Mis à part cette omission, la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

⁽¹⁹⁶⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽¹⁹⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽¹⁹⁸⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.6. NON-RESPECT DES DISPOSITIONS DES STATUTS OU DU CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS

3.6.1. Principes généraux

404. En application de l'article 3:75, §1^{er}, 9° CSA (art. 144, §1, 9° C. Soc.), les commissaires sont tenus de déclarer « *qu'ils n'ont point eu connaissance d'opération conclue ou de décision prise 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 d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.* ».

405. Cet article doit être lu en relation avec l'article 3:71, deuxième alinéa CSA (art. 140, deuxième alinéa C. Soc.) 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 d'administration 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.* ».

406. La mention obligatoire d'un cas de non-respect concerne exclusivement les comptes annuels (art. 3:75 CSA) (art. 144 C. Soc.). En ce qui concerne un groupe et si un rapport sur les comptes consolidés y relatifs est établi, aucune mention similaire n'est exigée par la loi (art. 3:80 CSA) (art. 148 C. Soc.).

407. Il n'est pas inutile de rappeler qu'en règle générale, comme mentionné dans la norme complémentaire (version révisée 2020) (par. 99), la mise en œuvre des diligences requises prévues par les normes ISA, et plus particulièrement celles prévues par la norme ISA 250 et la norme complémentaire (version révisée 2020), doit permettre au commissaire de déterminer de tels cas de non-respect. Le commissaire ne doit pas effectuer de vérifications plus spécifiques en vue de s'assurer que les dispositions légales ou statutaires ont été respectées. Notons cependant qu'afin de s'assurer du respect par la société des dispositions du CSA relatives au registre UBO, le commissaire doit suivre une approche proportionnée (voir section suivante).

408. Même si l'attention du commissaire sera principalement dirigée vers les dispositions du CSA 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 du commissaire, ne sont aucunement limités aux cas susmentionnés. Mentionnons, par exemple, le non-respect de l'article 3:19 CSA relatif à la rectification des comptes annuels.

409. Par ailleurs, les paragraphes 123 et 126 de la norme complémentaire (version révisée 2020) mentionnent que lorsque le dépôt (comptes annuels ou documents à déposer concomitamment) a lieu avec retard, le commissaire peut juger, conformément à l'article 3:75, §1, 9° CSA (art. 144, §1, 9° C. Soc.), que la révélation du non-respect dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » de l'exercice suivant, ne s'impose pas.

Il y a lieu d'être conscient que le paragraphe ci-avant ne permet cependant pas de réduire la responsabilité professionnelle solidaire du commissaire. Un tiers s'estimant lésé par un dépôt tardif des comptes annuels pourrait éventuellement invoquer la responsabilité solidaire du commissaire si ce dernier n'a pas dénoncé la situation.

410. Ce n'est que lorsque le commissaire estime que la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, que la mention d'un cas de non-respect peut être omise. Il veillera donc à documenter adéquatement les éléments pris en compte pour tirer cette conclusion.

411. A partir du moment où le non-respect du CSA ou des statuts n'a pas été rectifié par les organes de la société, la mention dans la seconde partie du rapport du commissaire sera obligatoire. Ce n'est que lorsque l'organe d'administration 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, bien que ce n'est pas obligatoire.

3.6.2. Registre UBO : respect par la société de la tenue du registre et mesures éventuelles du commissaire

412. Le respect par la société des dispositions du CSA et en particulier celles relatives au registre UBO (UBO pour *Ultimate Beneficial Owner*, ou registre centralisé des bénéficiaires effectifs), tombe sous le champ d'application de l'article 3:75, §1^{er}, 9^o CSA (art. 144, §1^{er}, 9^o C. Soc.). Nous reprenons ci-après, tant les obligations des sociétés que l'approche à suivre par le commissaire.

413. Conformément à l'article 1:35 CSA (art. 14/1 C. Soc.):

- 1) les sociétés doivent recueillir et conserver des informations adéquates, exactes et actuelles sur qui sont leurs bénéficiaires effectifs ; il s'agit au moins du nom, de la date de naissance, de la nationalité et de l'adresse du bénéficiaire effectif, ainsi que, pour les sociétés, la nature et l'étendue de l'intérêt économique détenu par le bénéficiaire effectif ;
- 2) les administrateurs doivent transmettre ces données au registre UBO dans le mois.

Il convient de noter que les mêmes obligations pèsent sur les associations sans but lucratif et les fondations (art. 1:33 CSA). Par conséquent, les développements qui suivent s'appliquent par analogie aux commissaires des asbl et des fondations.

414. Afin de pouvoir mentionner dans son rapport qu'il n'a pas à signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation de l'article 1:35 CSA (art. 14/1 C. Soc.), le commissaire, conformément à la norme complémentaire (version révisée 2020), suivra une approche proportionnée et:

- sera attentif à obtenir et documenter les informations du registre par la consultation en direct du registre ou en demandant ces informations à la société même ; il pourra par exemple demander à l'entité de transmettre une copie récente du registre UBO ;
- vérifiera s'il existe des incohérences manifestes au regard des informations dont il dispose dans son dossier (contrôle marginal) ; si le commissaire constate des incohérences manifestes entre les informations dont il dispose dans le cadre des mesures

de vigilance à l'égard de la clientèle et celles transcrites par les administrateurs dans le registre UBO, il vérifiera si c'est sa propre information qui doit être actualisée et examinera les raisons de cette situation.

415. Si le commissaire a connaissance d'une incohérence qui constitue un cas de non-respect du Livre 1, Titre 8 CSA (art. 14/1 C. Soc.), il évaluera, conformément à la norme complémentaire (version révisée 2020), si la révélation du cas de non-respect est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment dans le cas où, après un entretien avec l'organe d'administration, celui-ci a pris les mesures appropriées pour corriger la situation de non-respect ainsi créée. ⁽¹⁹⁹⁾

416. Enfin, le commissaire veillera à déterminer si l'incohérence manifeste qu'il a constatée est telle qu'en combinaison avec d'autres éléments, il soupçonne ou a des motifs raisonnables de soupçonner que des fonds, des opérations ou tentatives d'opérations, ou tout autre fait de la société dont il a connaissance est lié au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme. ⁽²⁰⁰⁾ Dans l'affirmative, il fera une déclaration à la Cellule de traitement des informations financières (« CTIF ») en application de l'article 47 de la loi du 18 septembre 2017.

3.6.3. Non-respect en matière de mise à disposition des documents au commissaire et aux actionnaires ainsi que des délais de convocation de l'assemblée générale

417. Cette rubrique reprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Le commissaire n'a pas été en mesure d'établir son rapport de commissaire destiné à l'assemblée générale dans les délais requis car l'organe d'administration a remis les documents légaux au commissaire avec retard ;
- La société n'a pas obtenu de tous les actionnaires la renonciation au respect des formalités de convocation et de remise des documents ;
- La convocation à l'assemblée générale et la remise des documents légaux aux actionnaires s'effectuent donc sans respecter les délais légaux, mais l'assemblée se tient à la date statutaire. Le commissaire estime nécessaire de mentionner ce fait dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ;
- Un rapport de carence a par ailleurs été établi.

⁽¹⁹⁹⁾ Dans ce cadre, il est fait référence à l'art. 3:71 CSA (art. 140 C. Soc.) qui dispose : « *Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions. Ils répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent code ou des statuts. Ils 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 d'administration 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.* ».

⁽²⁰⁰⁾ Article 47, §1 de la loi du 18 septembre 2017.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

Dans l'exemple qui suit, le commissaire a évalué qu'il est utile de se référer, dans l'introduction de son rapport du commissaire, au rapport de carence établi antérieurement et de mentionner le cas de non-respect du CSA dans la seconde partie de son rapport. Les deux volets sont possibles, toutefois, la mention du cas de non-respect du CSA sera quasi automatique pour éviter la responsabilité solidaire du commissaire (*cf.*, *infra*, chapitre 6).

Concernant les délais, il n'est certainement pas inutile de faire référence à l'avis du 3 juin 2020 de la CNC (2020/12) qui rappelle que l'organe d'administration doit soumettre les comptes annuels à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice. L'organe d'administration a toutefois le droit, lors de l'assemblée, de reporter la décision concernant l'approbation des comptes annuels de trois semaines (ou de cinq semaines dans le cas de SA cotée). Il peut dès lors arriver que l'approbation ne soit effectivement accordée que plus de six mois après la clôture de l'exercice, bien que les comptes annuels aient été soumis à l'assemblée générale dans ce délai.

Le deuxième délai prévu par l'article 3:10, alinéa 2 du CSA (à savoir sept mois) limite, le cas échéant, le premier délai (à savoir les 30 jours après l'approbation des comptes annuels) de sorte que l'organe d'administration doit finalement veiller au dépôt des comptes annuels dans les sept mois suivant la clôture de l'exercice (la même procédure s'applique au demeurant à certaines sociétés en liquidation).

Confronté à ce dernier scénario et sans remettre en cause l'établissement d'un rapport de carence, le commissaire veillera à ce que son rapport de commissaire ou projet de rapport ne soit pas joint aux comptes annuels non approuvés publiés.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les Autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable. [Ce rapport du commissaire fait suite à notre rapport de carence établi le ____ 20 __, qui vous a été adressé, en l'absence des documents nécessaires pour nous permettre d'établir notre rapport dans les délais requis.]

Nous avons été nommés ...⁽²⁰¹⁾ ... durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽²⁰²⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽²⁰⁶⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽²⁰⁶⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue ...⁽²⁰⁶⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽²⁰⁶⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽²⁰⁶⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽²⁰³⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽²⁰⁶⁾ ... applicables en Belgique.
- La société n'a pas respecté les dispositions du Code des sociétés et des associations en matière de délais de remise au commissaire et aux actionnaires des pièces requises ainsi que de convocation de l'assemblée générale. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽²⁰⁶⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽²⁰¹⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽²⁰²⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽²⁰³⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.6.4. Absence d'une information (émoluments du commissaire) requise dans l'annexe

418. Cette rubrique reprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- L'annexe des comptes annuels ne mentionne pas à la page C-cap 6.16, le montant des émoluments du commissaire ainsi que les émoluments pour des missions complémentaires ;
- Il s'agit d'un non-respect de la tenue de la comptabilité ainsi que du CSA ;
- Malgré la demande du commissaire auprès de l'organe d'administration, cette annexe n'a pas été complétée et l'information doit donc être fournie par le commissaire ;
- Le commissaire estime que l'omission de cette information ne porte pas atteinte à l'image fidèle des comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents.

L'article 3:65 CSA (art. 134 C. Soc.) concerne les honoraires du commissaire, entre autres au regard des règles d'indépendance, ainsi que de leur divulgation dans l'annexe des comptes annuels. Lorsque le schéma de la BNB ne prévoit pas la mention des honoraires du commissaire, ceux-ci doivent être ajoutés par l'entité dans une nouvelle rubrique.

En application de l'article 3:75, §1, 11° CSA (art. 144, §1, 11° C. Soc.), le commissaire doit, à l'aide d'une mention, confirmer, d'une part, qu'il n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes et qu'il est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de son mandat et, d'autre part, que les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes visées à l'article 3:65 CSA (art. 134 C. Soc.) ont, le cas échéant, correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes. A défaut, le commissaire doit mentionner lui-même l'information détaillée dans cette section et, le cas échéant, doit mentionner ce cas de non-respect du CSA dans la section « Autres mentions » (voir également la norme complémentaire (version révisée 2020), par. 81).

En ce qui concerne la non-communication des émoluments du commissaire dans l'annexe des comptes annuels, cette situation a un impact sur le respect des dispositions de l'AR/CSA relatif entre autres aux dispositions applicables à l'établissement des comptes annuels. La mention relative à la tenue de la comptabilité devra donc être adaptée.

L'exemple qui suit met en évidence l'omission dans l'annexe des comptes annuels d'une information requise à savoir le montant des émoluments du commissaire ainsi que les émoluments pour des missions complémentaires. Cette omission a un impact tant sur la mention relative à l'indépendance que sur celle relative à la tenue de la comptabilité et relative au CSA.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____
POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽²⁰⁴⁾ .. durant ____ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽²⁰⁵⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽²⁰⁹⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽²⁰⁹⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue ...⁽²⁰⁹⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽²⁰⁹⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽²⁰⁹⁾ ... au cours de notre mandat.
- Etant donné que la Société n'a pas mentionné les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [€ ____].

Autres mentions

- L'annexe C-cap 6.16 des comptes annuels ne mentionne pas le montant des émoluments du commissaire ni le montant de ses émoluments pour des missions complémentaires compatibles qui ont été facturés à la Société pour respectivement € _____ et € _____, tel qu'expliqué à la section « Mentions relatives à l'indépendance. Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et à l'exception de cette omission, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- A l'exception de l'omission des informations visées ci-dessus dans l'annexe des comptes annuels, requises par les dispositions de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽²⁰⁹⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽²⁰⁴⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽²⁰⁵⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

3.6.5. Absence d'un rapport obligatoire

419. Cette rubrique reprend un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Un an après sa constitution, la société anonyme a acquis un immeuble appartenant à un de ses actionnaires pour une contrevaletur au moins égale à un dixième du capital souscrit ;
- Le commissaire n'a pas été sollicité afin d'établir le rapport tel que requis par l'article 7:8 CSA.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents.

EXEMPLE

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA ____ POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽²⁰⁶⁾ .. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽²⁰⁷⁾

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de ...⁽²¹¹⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽²¹¹⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue ...⁽²¹¹⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽²¹¹⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽²¹¹⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽²⁰⁸⁾]

⁽²⁰⁶⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽²⁰⁷⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽²⁰⁸⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽²¹¹⁾ ... applicables en Belgique.
- Le ____ 20 __, soit 12 mois après sa constitution, la Société a acheté un immeuble appartenant à un de ses actionnaires pour une contre valeur de € ____ . A cette occasion, les dispositions de l'article 7:8 du Code des sociétés et des associations n'ont pas été respectées car le rapport du commissaire prévu par cet article n'a pas été sollicité et n'a donc pas été établi. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽²¹¹⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

3.7. DÉCLARATION COMPLÉMENTAIRE SUR LES INTÉRÊTS OPPOSÉS DE NATURE PATRIMONIALE

3.7.1. Principes généraux

420. Le commissaire fait rapport, dans la seconde partie de son rapport du commissaire, sur les intérêts de nature patrimoniale d'un administrateur qui sont opposés à l'intérêt de la société et qui sont survenus après l'assemblée générale précédente.

Les dispositions du CSA relatives aux exigences en matière de rapport sur les conflits d'intérêts ont été modifiées substantiellement par rapport au Code des sociétés, comme décrit ci-après.

À partir du 1^{er} janvier 2020, les dispositions impératives du CSA deviennent applicables à toutes les sociétés et associations (les dispositions statutaires contraires aux dispositions impératives sont réputées non écrites). Les dispositions supplétives du CSA deviennent applicables sauf si elles sont écartées par des clauses statutaires. Une des dispositions impératives concerne la procédure relative aux conflits d'intérêts.

Plus particulièrement, si le conflit d'intérêts intervient avant le 1^{er} janvier 2020, le Code des sociétés est applicable et s'il intervient après le 1^{er} janvier 2020 le CSA est applicable. Nonobstant le code applicable en fonction de la date de clôture des comptes annuels⁽²⁰⁹⁾, le commissaire devra faire mention dans son rapport des dispositions applicables. Dans les « *FAQ : passage du Code des sociétés au Code des sociétés et des associations* » publiés par l'IRE⁽²¹⁰⁾, ceci est précisé davantage.

Lorsque les comptes sont clôturés avant le 1^{er} janvier 2020 (donc au 31 décembre 2019 ou avant), et que le commissaire rédige son rapport après cette date, ce dernier devra donc exercer une vigilance particulière, en effet il est possible qu'il doive faire

⁽²⁰⁹⁾ Dans son Avis du 22 janvier 2020 concernant les nouveaux modèles de comptes annuels à déposer à la Centrale des bilans, la CNC indique que, au niveau de la société, il est nécessaire de faire le lien avec la date de clôture de l'exercice et qu'en conséquence, l'application des nouvelles dispositions (en l'espèce, relatives au dépôt des comptes annuels) dépend de la date de clôture de l'exercice (numéro 9 de l'avis).

⁽²¹⁰⁾ Le nouveau Code des sociétés et des associations (ibr-ire.be), p. 23-24.

application des deux codes concomitamment. Cette vigilance sera également de mise lorsque l'exercice de l'entité ne correspond pas à l'année civile.

421. La procédure relative aux conflits d'intérêts a été renforcée par le CSA et étendue aux sociétés coopératives, aux associations et aux fondations. Le CSA définit, pour les entités suivantes, l'intérêt opposé de nature patrimoniale dont le procès-verbal de la réunion au cours de laquelle la décision a été prise ou l'opération effectuée, doit être communiqué au commissaire:

- la société à responsabilité limitée (SRL) (art. 5:76 et 5:77 CSA) ;
- la société coopérative (SC) (art. 6:64 et 6:65 CSA) ;
- la société anonyme (SA) avec administration moniste (art. 7:96 et 7:97 CSA) et avec administration duale (art. 7:115, 7:116 et 7:117 CSA) ;
- l'association sans but lucratif (ASBL) (art. 9:8 CSA)⁽²¹¹⁾ ;
- la fondation (art. 11:9 CSA).

Les articles 2:98 et 2:129 CSA qui traitent des intérêts opposés de nature patrimoniale dans le chef des liquidateurs, ne font plus référence à l'applicabilité des articles pertinents des différentes formes de sociétés en ce qui concerne les travaux du commissaire. En d'autres termes, bien que la liquidation ne mette pas fin au mandat du commissaire, aucune intervention de ce dernier n'est prévue lors d'un conflit d'intérêts dans le chef du liquidateur.

422. Lorsque l'organe d'administration ou le comité de direction prend une décision à propos de laquelle un membre a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale, le CSA requiert, selon la forme de société, que cette décision fasse l'objet, dans le procès-verbal (ou, le cas échéant, dans le rapport spécial) de l'organe d'administration d'une description de la nature de la décision ou de l'opération, d'une justification de la décision qui a été prise ainsi que d'un exposé des conséquences patrimoniales pour l'entité. Cette partie du procès-verbal (et donc pas le procès-verbal dans son entièreté) (ou, le cas échéant, le rapport spécial) doit être intégralement reprise dans le rapport de gestion ou dans une pièce déposée en même temps que les comptes annuels.

Les membres de l'organe d'administration sujets à un conflit d'intérêts de nature patrimoniale ne peuvent plus participer aux délibérations de l'organe d'administration concernant ces décisions ou opérations, ni – logiquement – au vote y afférent.

En ce qui concerne les sociétés anonymes avec une administration duale, la réglementation relative aux intérêts opposés de nature patrimoniale relève du niveau de compétence du conseil de surveillance et non plus de celui du conseil d'administration (anciennement le comité exécutif). Dans le modèle dual de la SA, le conseil de surveillance décidera si le conflit d'intérêts se produit au niveau du conseil de direction (art. 7:117 CSA).

⁽²¹¹⁾ L'obligation de l'organe d'administration de décrire dans le procès-verbal la nature de la décision ou de l'opération et ses conséquences patrimoniales pour l'association et justifier la décision prise s'applique seulement aux ASBL qui, à la date du bilan du dernier exercice clos, dépassent plus d'un des critères visés à l'article 3:47, §2. (art. 9:8, alinéa 2, CSA) Voir section 3.8. ci-dessous.

423. À cet effet, le commissaire doit prendre connaissance du procès-verbal des réunions de l'organe d'administration (du conseil de surveillance dans le cas d'une SA avec administration duale), qui a été transmis au commissaire par ces derniers, et qui fait mention de l'existence d'un conflit d'intérêts de nature patrimoniale. Le commissaire doit vérifier que le procès-verbal mentionnant l'existence d'un conflit d'intérêts contienne toutes les informations prescrites par le CSA. Toutefois, il n'existe pas d'obligation d'enquête active dans le chef du commissaire et ce par analogie de la vérification du respect du CSA et des statuts. (norme complémentaire (version révisée 2020), par. A43)

424. En faisant preuve d'un esprit critique, le commissaire doit vérifier les conséquences patrimoniales pour l'entité telles que reprises dans le procès-verbal de l'organe d'administration pour déterminer s'il existe des incohérences significatives entre:

- d'une part, les informations financières et comptables mentionnées dans le procès-verbal de l'organe d'administration et,
- d'autre part, les comptes annuels et les informations qu'il a réunies et analysées dans le cadre de son évaluation.

Il doit également rester attentif aux indices suggérant que les conséquences patrimoniales décrites comportent des incohérences significatives par rapport à l'information dont il dispose par ailleurs dans le cadre de sa mission (norme complémentaire (version révisée 2020), par. 107).

La détermination de la nature et de l'étendue des travaux nécessaires relève du jugement professionnel. Ces travaux pourraient consister à comparer des montants sélectionnés, ou d'autres éléments censés être identiques, avec ces montants ou autres éléments des comptes annuels, à sélectionner les montants ou les éléments à comparer et à vérifier qu'ils soient arithmétiquement corrects.

Dans ce contexte, le terme « caractère significatif » est considéré comme étant de l'information relative au conflit d'intérêts qui est incorrectement formulée ou autrement trompeuse (y compris parce que des informations nécessaires pour bien comprendre les conséquences patrimoniales du conflit d'intérêts sont omises ou occultées). En d'autres termes, la « matérialité » n'est pas, dans ce contexte, le seuil utilisé dans le cadre de l'audit des comptes annuels et est donc également indépendante du seuil de signification pris dans son ensemble qui est déterminée conformément à la norme ISA 320.

425. Le commissaire doit évaluer, dans la section « Autres mentions » de la seconde partie de son rapport du commissaire, les conséquences patrimoniales pour la société qui résultent des décisions de l'organe d'administration, telles que décrites par ce dernier et qui comportent un intérêt opposé de nature patrimoniale.

426. Dans la mesure où ils sont inclus dans le procès-verbal de l'organe d'administration, le commissaire peut, s'il le juge utile, également reproduire ces conséquences patrimoniales pour l'entité telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration et au sujet desquelles il donne son évaluation, dans son rapport du

commissaire. Toutefois, les conséquences patrimoniales qui n'ont pas été décrites dans le procès-verbal ne peuvent pas être reprises dans le rapport du commissaire. (norme complémentaire (version révisée 2020), par. A47)

Lorsque l'information n'est pas fournie par l'entité, le commissaire ne peut dès lors pas décrire séparément dans son rapport les conséquences patrimoniales pour la société des décisions de l'organe d'administration qui comportent un intérêt opposé de nature patrimoniale. Conformément au CSA, il doit se limiter à fournir son évaluation des conséquences patrimoniales pour la société des décisions prises ou des opérations effectuées par l'organe d'administration telles qu'elles sont reprises dans le procès-verbal de ce dernier.

264

EXEMPLES DE SECONDE PARTIE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

Alors que sous l'ancien C. Soc. l'on pouvait conclure que la loi ne contenait aucune obligation pour le commissaire d'évaluer la description de l'organe d'administration, c'est maintenant devenu son pouvoir exclusif et souverain. Le commissaire doit vérifier les conséquences patrimoniales pour l'entité telles que reprises dans le procès-verbal de l'organe d'administration pour déterminer s'il existe des incohérences significatives dans les informations financières et comptables qu'il a réunies et analysées dans le cadre de son évaluation. (norme complémentaire (version révisée 2020), par. 107)

En vue d'évaluer les conséquences patrimoniales, le commissaire réunit et analyse, entre autres, les informations indispensables sur l'opération présentée, les personnes concernées, les conditions de sa réalisation, les conditions contractuelles, etc. La vérification des avantages octroyés au(x) administrateur(s) avec le conflit d'intérêt de nature patrimoniale fait également partie de cette évaluation. (norme complémentaire (version révisée 2020), par. A45)

427. Si le commissaire constate lors de son contrôle qu'un intérêt opposé de nature patrimoniale n'a pas été soumis à la procédure de conflits d'intérêts prévu par le CSA (et, le cas échéant, par les statuts de la société), y compris la transmission du procès-verbal au commissaire, il le dénonce par écrit à l'organe d'administration. Si l'organe d'administration reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit mentionner cette non-conformité dans la section « Autres mentions » de la seconde partie de son rapport du commissaire. (norme complémentaire (version révisée 2020), par. 108)

Nous rappelons que les conséquences patrimoniales qui n'ont pas été décrites dans le procès-verbal ne peuvent pas être reprises dans le rapport du commissaire. (norme complémentaire (version révisée 2020), par. A47, *in fine*)

428. Si, de l'avis du commissaire, la description de la nature de la décision ou de l'opération ou la justification de la décision relative au conflit d'intérêts donnée dans le procès-verbal – telle que reprise dans le rapport de gestion ou dans une pièce déposée en même temps que les comptes annuels – fait défaut ou est insuffisante, il doit faire mention de cette insuffisance dans la section « Autres mentions » sans toutefois fournir ou compléter lui-même les informations manquantes ou incomplètes, puisqu'il s'agirait d'une violation du secret professionnel. La description de la nature de la décision ou de

l'opération ou la justification de la décision relative au conflit d'intérêts donnée dans le procès-verbal doit inclure tous les éléments permettant aux actionnaires de comprendre les conséquences patrimoniales de la décision ou de l'opération.

Le fait que l'organe d'administration fournit des informations insuffisantes et/ou incorrectes concernant l'intérêt opposé de nature patrimoniale constitue également une violation du CSA, que le commissaire doit mentionner séparément dans la seconde partie de son rapport à la section « Autres mentions » concernant les opérations ou les décisions qui ont été effectuées ou prises en violation des statuts ou du CSA.

3.7.2 Respect par l'organe d'administration de la procédure prescrite par le Code des sociétés et des associations

265

429. Ci-après figure un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui tient uniquement compte des circonstances et du jugement du commissaire suivants:

- La société anonyme non cotée a conclu un contrat pour acquérir une participation dans la société XYZ dont l'actionnaire principal est également administrateur de la société. A la suite de cette opération, la société détient 100% des actions de XYZ. Le prix d'acquisition s'élève à 1.000.000 € pour 1.000 actions. Pour la moitié des actions, un délai de paiement de 12 mois sans intérêt a été accordé par le vendeur. Le prix d'acquisition de la première moitié des actions s'élève à 950 €/action et à 1.050 €/action pour la seconde moitié.
- Toutes les dispositions de l'article 7:96 ou 7:115 CSA ont été respectées dont, entre autres, la mention dans le rapport de gestion des informations requises.
- Deux exemples sont fournis selon les possibilités mentionnées ci-dessous:
Possibilité 1 : Le commissaire ne considère pas souhaitable de mentionner en plus dans le rapport du commissaire les conséquences patrimoniales pour la société qui sont déjà mentionnées dans le rapport de gestion.
Possibilité 2 : Le commissaire considère souhaitable de mentionner dans le rapport du commissaire les conséquences patrimoniales pour la société qui sont également mentionnées dans le rapport de gestion, compte tenu de leur importance pour la société dans son ensemble.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽²¹²⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽²¹³⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽²¹⁷⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽²¹⁷⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects concernant le rapport annuel

À l'issue ...⁽²¹⁷⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽²¹⁷⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽²¹⁷⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽²¹⁴⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽²¹⁷⁾ ... applicables en Belgique.
- Nous n'avons pas ...⁽²¹⁷⁾ ... ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽²¹⁷⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.
- Le conseil d'administration [conseil de surveillance] a pris des décisions telles que décrites dans le rapport de gestion, ayant des conséquences patrimoniales. Le conseil d'administration a informé les actionnaires, conformément à l'article 7:96 (7:115) du Code des sociétés et des associations, de la conclusion d'un contrat entre la Société et la société « XYZ », dont l'actionnaire principal est également administrateur de la société.

⁽²¹²⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽²¹³⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽²¹⁴⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

(Possibilité 1) Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêts telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration (conseil de surveillance).⁽²¹⁵⁾

(Possibilité 2) Le contrat concerne l'acquisition d'une participation dans la société XYZ dont l'actionnaire principal est également administrateur de la société. A la suite de cette opération, la société détient 100% des actions de XYZ. Le prix d'acquisition s'élève à 1.000.000 € pour 1.000 actions. Pour la moitié des actions, un délai de paiement de 12 mois sans intérêt a été accordé par le vendeur. Le prix d'acquisition de la première moitié des actions s'élève à 950 €/action et à 1.050 €/action pour la seconde moitié. Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société telles que décrites dans les résolutions du conseil d'administration (conseil de surveillance).⁽²¹⁶⁾

3.7.3. Respect par l'organe d'administration de la procédure prescrite par le Code des sociétés et des associations mais pour laquelle l'évaluation donne lieu à des commentaires de la part du commissaire

430. En prenant les mêmes circonstances que décrites au point 3.7.2. ci-dessus, il est concevable que l'organe d'administration ne retranscrive pas correctement ou de manière complète les conditions contractuelles et les conséquences patrimoniales de la décision prise ou de l'opération effectuée conformément aux informations réunies lors de son audit dans le cadre de sa mission de commissaire.

Ci-après figure un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui tient uniquement compte des circonstances et du jugement du commissaire suivants:

La société anonyme non cotée a conclu un contrat pour acquérir une participation dans la société XYZ dont l'actionnaire principal est également administrateur de la société. A la suite de cette opération, la société détient 100% des actions de XYZ. Le prix d'acquisition s'élève à 1.000.000 € pour 1.000 actions. Pour la moitié des actions, un délai de paiement de 12 mois sans intérêt a été accordé par le vendeur. Le prix d'acquisition de la première moitié des actions s'élève à 950 €/action et à 1.050 €/action pour la seconde moitié ;
Les informations fournies dans le rapport de gestion sont incomplètes car les données essentielles relatives au prix d'acquisition sont manquantes ;
Le commissaire a attiré l'attention de l'organe d'administration sur ces informations incomplètes mais ce dernier n'a pas pris de mesures correctives à la date du rapport du commissaire.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

⁽²¹⁵⁾ Sur la base de son jugement professionnel, le commissaire peut décider de formuler la phrase comme suit : « *Nous avons évalué les conséquences patrimoniales de la décision prise en conflit d'intérêt par l'organe d'administration [insérer date] telles que décrites dans [référence à la décision prise en conflit d'intérêt ou aux informations y afférentes figurant dans le rapport de gestion ou dans une pièce déposée en même temps que les comptes annuels] et nous n'avons rien à vous signaler.* ».

⁽²¹⁶⁾ *Ibid.*

Les décisions de l'organe d'administration d'une société anonyme pourraient être présentées comme suit dans le rapport de gestion:

RAPPORT DE GESTION DE LA SOCIETE

« La société a conclu un contrat pour acquérir une participation dans la société XYZ dont l'actionnaire principal est également administrateur de la société. A la suite de cette opération, la société détient 100% des actions de XYZ. Pour la moitié des actions, un délai de paiement de 12 mois sans intérêt a été accordé par le vendeur. »

268

Cet exemple doit bien sûr s'appuyer sur la possibilité 1 décrite ci-dessus, puisqu'en cas d'informations insuffisantes ou incorrectes constatées au cours des travaux d'audit dans les données reprises dans les décisions prises par l'organe d'administration telles qu'elles sont mentionnées dans le rapport de gestion, le commissaire ne peut pas fournir, compléter ou corriger de manière indépendante les informations manquantes ou incorrectes. En effet, en vertu des nouveaux articles 7:96 et 7:115 CSA, le commissaire ne peut fournir qu'une évaluation.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽²¹⁷⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽²¹⁸⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽²²²⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽²²²⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects concernant le rapport annuel

À l'issue ...⁽²²²⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽²²²⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽²²²⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽²¹⁹⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽²²²⁾ ... applicables en Belgique.
- À l'exception du point décrit ci-dessous, nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- Le conseil d'administration [conseil de surveillance] a pris les décisions telles que décrites dans le rapport de gestion, ayant les conséquences patrimoniales suivantes : le conseil d'administration a informé les actionnaires, conformément à l'article 7:96 (7:115) du Code des sociétés et des associations, de la conclusion d'un contrat entre la Société et la société « XYZ », dont l'actionnaire principal est également administrateur de la société. Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêts telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration (conseil de surveillance) et nous y avons constaté des informations insuffisantes en ce qui concerne les conditions qui y sont incluses et les informations chiffrées relatives à la décision prise.
- La répartition des résultats ...⁽²²²⁾ ... aux dispositions légales et statutaires.

⁽²¹⁷⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽²¹⁸⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽²¹⁹⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.7.4. Non-respect total par l'organe d'administration de la procédure prescrite par le Code des sociétés et des associations

431. Ci-après figure un exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » qui tient uniquement compte des circonstances et du jugement du commissaire suivants:

- Pendant l'exécution de ses travaux d'audit, le commissaire a constaté que des décisions ont été prises ou opérations conclues dans lesquelles les administrateurs avaient un intérêt opposé de nature patrimoniale, sans qu'il en soit fait mention dans le procès-verbal de l'organe d'administration.
- Le commissaire a informé par écrit l'organe d'administration du fait que le procès-verbal ne faisait nullement mention des décisions ou opérations citées et que, par conséquent, les dispositions du CSA et, le cas échéant, des statuts de la société n'ont pas été respectées.
- L'organe d'administration est resté en défaut de donner une suite adéquate. Aucune mesure correctrice n'a été mise en œuvre par la société.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

La question de savoir si, sur la base des procédures d'audit effectuées, il est possible ou non pour le commissaire de fournir lui-même une description et une quantification des conséquences patrimoniales pour la société, n'est plus pertinente puisque, selon les articles 7:96 et 7:115 CSA, le commissaire ne peut fournir qu'une évaluation.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽²²⁰⁾ .. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels⁽²²¹⁾**Autres obligations légales et réglementaires*****Responsabilités de l'organe d'administration***

L'organe d'administration est responsable de ...⁽²²⁵⁾ ... de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission ...⁽²²⁵⁾ ... de faire rapport sur ces éléments.

Aspects concernant le rapport annuel

À l'issue ...⁽²²⁵⁾ ... pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social ...⁽²²⁵⁾ ... dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

Aucune mission incompatible ...⁽²²⁵⁾ ... au cours de notre mandat.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ...⁽²²⁵⁾ ... au cours de notre mandat.
- [Le cas échéant, mention relative aux honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal à adapter selon les circonstances⁽²²²⁾]

Autres mentions

- Sans préjudice ...⁽²²⁵⁾ ... applicables en Belgique.
- À l'exception du point décrit ci-dessous, nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- La répartition des résultats ...⁽²²⁵⁾ ... aux dispositions légales et statutaires. Depuis la précédente assemblée générale annuelle, des décisions ont été prises ou opérations conclues dans lesquelles un administrateur avait un intérêt opposé de nature patrimoniale. Nous avons constaté que l'article 7:96 (7:115) du Code des sociétés et des associations et l'article [...] des statuts n'ont pas été respectés. Nous en avons informé l'organe d'administration par écrit et aucune mesure correctrice n'a été mise en œuvre par la Société.

⁽²²⁰⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

⁽²²¹⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 2.

⁽²²²⁾ Voir la norme complémentaire (version révisée 2020).

3.8. SECTEUR NON MARCHAND

432. Ce serait une erreur d'affirmer ou de croire que tous les exemples développés pour les sociétés commerciales sont toujours applicables *mutatis mutandis* aux associations et fondations. Ce serait méconnaître les spécificités propres au secteur. Dans ce contexte, divers points d'attention spécifiques au secteur non marchand sont ici mis en exergue.

433. Conformément aux articles 3:98 et 3:99 CSA, l'article 3:75 CSA est applicable par analogie aux associations (internationales) sans but lucratif et les fondations qui ont nommé un commissaire, à l'exception de l'article 3:75, §1^{er}, 8° (la répartition des résultats). (art. 144 C. Soc. tel que rendu applicable aux associations et fondations par la loi du 27 juin 1921)

434. Depuis l'entrée en vigueur du CSA, il est désormais prévu que l'organe d'administration des A(I)SBL et fondations disposant d'un commissaire doit rendre compte de leur gestion dans un « rapport de gestion » (art. 3:48 et 3:52 CSA). Il s'agit de la seule obligation de rapportage incombant à l'organe d'administration prévue par le législateur. Les rapports moraux et d'activités qui peuvent être produits dans certaines circonstances, et/ou dans certains secteurs, ne sont quant eux pas encadrés par la loi.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage des exemples de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité des exemples à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

Rapport de gestion

435. Il ressort de l'article 3:48, §2, CSA que le contenu de ce rapport est en tout point similaire à celui prévu par le législateur pour les grandes sociétés. Ce rapport de gestion fait partie intégrante des informations à déposer en même temps que les comptes annuels.⁽²²³⁾

436. Du point de vue du commissaire, les mêmes travaux de vérification et les mêmes obligations de rapportage s'appliquent que pour le rapport de gestion à établir par les sociétés.

Par conséquent, conformément à la norme complémentaire (version révisée 2020), le commissaire doit:

- (1) vérifier que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au CSA ;
- (2) indiquer si le rapport de gestion est conforme par rapport aux comptes annuels en mettant en œuvre les diligences requises par la norme ISA 720 (Révisée), par. 14 (a) ;

⁽²²³⁾ L'article 3:47, §7 CSA prévoit que sont déposés en même temps et conformément à l'alinéa 1^{er}:

- 1° un document contenant les nom et prénom des administrateurs et, le cas échéant, des commissaires en fonction ;
- 2° le cas échéant, le rapport du commissaire ;
- 3° le cas échéant, le rapport de gestion.

- (3) s'assurer que le rapport de gestion est établi conformément aux articles 3:48 (3:52) CSA et vérifier si le rapport de gestion (associations) couvre toutes les mentions requises par le CSA ;
- (4) vérifier que le rapport de gestion ne contienne pas d'anomalies significatives notamment au regard des connaissances acquises lors de l'audit, en application de la norme ISA 720 (Révisée), en particulier les paragraphes 14(b) et 15.

Le commissaire doit à la suite de ses constatations concernant le rapport de gestion reprendre une section "Aspects relatifs au rapport de gestion" dans la partie "Autres obligations légales et réglementaires".

Nous nous référons également à la section 3.2.1. ci-dessus, dans laquelle les principes généraux relatifs au rapport de gestion sont expliqués.

437. La mention suivante sera reprise en seconde partie du rapport du commissaire:

« Aspects relatifs aux autres informations contenues dans le rapport de gestion

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:48 [3:52, en ce qui concerne les fondations] du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer. »

Rapport moral/rapport d'activités

438. Certaines associations tenues ou pas tenues d'établir un rapport de gestion, établissent également un rapport moral ou d'activités. Ce rapport ne répond pas aux prescrits de l'article 3:48, §2 CSA. Nous nous référons également à la section 3.2.1., *supra*, dans laquelle les principes généraux relatifs au rapport de gestion sont expliqués et à la section 3.2.6., *supra*, qui traite du rapport d'activité établi de manière volontaire par une société.

439. Dans la plupart des cas, le contenu du rapport moral/rapport d'activités ainsi que les modalités de mise à disposition par l'organe d'administration impliquent l'application de la norme ISA 720 (Révisée).

La mention suivante sera reprise en seconde partie du rapport du commissaire si l'association est tenue d'établir un rapport de gestion et établit à la fois un rapport moral/rapport d'activités:

« Aspects relatifs au rapport de gestion et aux autres informations contenues dans le rapport moral [rapport d'activités]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:48 [3:52 lorsqu'il s'agit d'une fondation] du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport moral [rapport d'activités], à savoir⁽²²⁴⁾:

– [à compléter]⁽²²⁵⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer. »

La mention suivante sera reprise en seconde partie du rapport du commissaire si l'association établit uniquement un rapport moral/rapport d'activités:

« Aspects relatifs aux autres informations contenues dans le rapport moral [rapport d'activités]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si les autres informations contenues dans le rapport moral [rapport d'activités], à savoir:

– [à compléter]

– ...

⁽²²⁴⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* »

⁽²²⁵⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

comportent une anomalie significative, à savoir une discordance significative par rapport aux comptes annuels ou une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer. »

440. Dans des circonstances exceptionnelles, le rapport moral [rapport d'activités] pourrait ne pas répondre à tous les critères de la norme ISA 720 (Révisée) (voir annexe 6). Dans ce cas, le commissaire *peut* juger utile d'attirer l'attention de l'assemblée générale sur le fait qu'il n'a pas effectué de contrôle du rapport moral ou rapport d'activités selon le cas ainsi que du budget soumis à l'assemblée générale. Dans ce cas, le texte suivant pourrait figurer dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires »:

« L'établissement et le contenu du rapport moral/rapport d'activités⁽²²⁶⁾ [ainsi que du budget soumis à l'assemblée générale] relève de la responsabilité de l'organe d'administration et ce rapport [ainsi que le budget] n'a [n'ont] pas fait l'objet d'un contrôle de notre part. »

Non-respect des statuts ou des dispositions du Code des sociétés et des associations

441. Dans certaines circonstances, le commissaire peut être confronté au non-respect de dispositions statutaires ou légales, tel que, par exemple, l'article 3:49 (asbl) ou 3:53 (fondations) CSA relatif à la rectification des comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage des exemples de la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité des exemples à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

442. Les exemples qui suivent reprennent quelques situations régulièrement rencontrées par le commissaire d'une association ou d'une fondation. Ces textes sont à intégrer dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires »:

- « Nous attirons l'attention sur le fait que:*
- la démission de certains membres de l'association n'a pas été réalisée conformément au prescrit de l'article __ des statuts ;*
 - le budget de l'année 20__ n'a pas été approuvé par l'assemblée générale tel que prévu par l'article 3:47 du Code des sociétés et des associations (article 3:51 lorsqu'il s'agit d'une fondation) ;*
 - l'appel à cotisation de l'année 20__ n'a pas été fixé définitivement par l'assemblée générale conformément à l'article __ des statuts ;*

⁽²²⁶⁾ Phraséologie à adapter en fonction du rapport émis par l'association ou par la fondation ; mention à supprimer s'il n'y a pas émission de rapport écrit à l'assemblée générale ou envers les tiers.

- *l'assemblée générale ne s'est pas tenue dans les six mois de la clôture de l'exercice.*
Pour le reste, nous n'avons pas à vous signaler d'autres opérations conclues ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations. ».

Dispositions applicables aux conflits d'intérêts dans les ASBL ou AIBSL en vertu du Code des sociétés et des associations

443. Dans l'association qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé dépasse plus d'un des critères visés à l'article 3:47, §2, l'organe d'administration décrit dans le procès-verbal la nature de la décision ou de l'opération visée à l'alinéa 1^{er} de l'article 9:8 CSA et les conséquences patrimoniales de celle-ci pour l'association et justifie la décision qui a été prise. Cette partie du procès-verbal est reprise dans son intégralité dans le rapport de gestion ou dans le document déposé en même temps que les comptes annuels. (art. 9:8 CSA lorsqu'il s'agit d'une ASBL ou art. 11:9 CSA lorsqu'il s'agit d'une fondation)

Dans une association, l'administrateur ayant un conflit d'intérêts ne peut pas prendre part aux délibérations de l'organe d'administration concernant ces décisions ou ces opérations, ni prendre part au vote sur ce point. Si la majorité des administrateurs présents ou représentés a un conflit d'intérêts, la décision ou l'opération est soumise à l'assemblée générale ; en cas d'approbation de la décision ou de l'opération par celle-ci, l'organe d'administration peut les exécuter.

Dans le cas d'une fondation, l'article 11:9, §1^{er}, alinéa 1, CSA, est applicable. Cet article stipule que les autres administrateurs décrivent dans le procès-verbal, ou l'administrateur unique dans un rapport spécial, la nature de la décision ou de l'opération visée à l'article 11:8 CSA et ses conséquences patrimoniales pour la fondation et qu'ils rendent compte de la décision prise. Cette partie du procès-verbal ou de ce rapport spécial est reprise dans son intégralité dans le rapport de gestion ou dans une pièce à déposer en même temps que les comptes annuels.

Si l'association ou la fondation a nommé un commissaire, le procès-verbal de la réunion (ou le rapport spécial lorsqu'il s'agit d'une fondation avec un administrateur unique) lui est communiqué. Dans son rapport visé à l'article 3:74 CSA, le commissaire évalue dans une section séparée, les conséquences patrimoniales pour l'association des décisions de l'organe d'administration pour lesquelles il existe un intérêt opposé de nature patrimoniale visé aux articles 9:8, §1^{er}, alinéa 1^{er} (associations) en 11:8, §1^{er}, alinéa 1^{er} (fondations) CSA.

Nous nous référons à la présentation plus détaillée de cette problématique à la section 3.7., *supra*.

3.9. RECTIFICATION DES COMPTES ANNUELS APRÈS APPROBATION PAR L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE STATUTAIRE

444. La section 1.5.5., *supra*, énonce les principes généraux de rectification des comptes annuels. Le lecteur de cet ouvrage prendra connaissance de cette section.

Les sections 2.3. et 2.10., *supra*, présentent différents scénarios liés à la rectification des comptes annuels. Lorsque les dispositions de l'article 3:19 CSA sont d'application lors de l'exercice audité et que l'organe d'administration ne procède pas à la rectification des comptes annuels, le commissaire mentionnera le non respect de la tenue de la comptabilité et des dispositions du CSA et des statuts dans la seconde partie de son rapport du commissaire.

Lorsque l'organe d'administration établit de nouveaux comptes annuels, dans la plupart des cas, le commissaire sera amené à mentionner, lors de l'établissement de la seconde partie de son rapport du commissaire, que le rapport de gestion a été modifié à la suite d'une rectification des comptes annuels.

En règle générale, la rectification des comptes annuels n'entraînera pas d'autres modifications de la seconde partie du rapport du commissaire.

CHAPITRE 4

RAPPORT AU CONSEIL D'ENTREPRISE SUR LES COMPTES ANNUELS ETABLIS PAR UNE SUCCURSALE

La mission envers le conseil d'entreprise peut être exécutée soit en qualité de commissaire soit en qualité de réviseur d'entreprises. Dans le premier cas, le commissaire accomplit sa mission envers le conseil d'entreprise d'une société conformément aux dispositions du CSA. Dans le dernier cas, le réviseur d'entreprises accomplit sa mission conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises, qui s'inscrit dans le cadre de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie. Ce dernier cas sera d'application lorsque, par exemple, l'entité n'a pas de personnalité juridique en Belgique, telle qu'une succursale d'une entité de droit étranger (« *branch* »). Ce chapitre traite de ce cas.

280

L'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 susmentionnée stipule que dans chaque entreprise où un conseil d'entreprise d'une société a été institué en exécution de la présente loi, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés.

La mission du réviseur d'entreprises vis-à-vis du conseil d'entreprise, ainsi que la nomination, le renouvellement de mandat ou sa cessation, sont régis par les articles 3:83 à 3:94 CSA (art. 151-164 C. Soc.).

L'article 3:83 CSA stipule que : « *Dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseur(s) d'entreprises sont désignés ayant pour mission:*

- 1° *de faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion, conformément aux articles 3:74 et 3:75 ;*
- 2° *de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe d'administration transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables ;*
- 3° *d'analyser et d'expliquer, en particulier à l'intention des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société ;*
- 4° *s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au 2°, ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, d'en saisir l'organe d'administration, et, si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise.*

Les réviseurs d'entreprises exercent les mêmes missions en ce qui concerne le bilan social visé à l'article 3:12, §1er, 8°. ».

Ci-après figure un exemple de rapport que le réviseur d'entreprises peut adresser au conseil d'entreprise d'une succursale.

Pour rappel, les succursales ne sont pas tenues de déposer des comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique compte tenu de la nature juridique de la succursale. Néanmoins, lorsqu'un conseil d'entreprises est installé au niveau de la succursale, cette dernière est tenue d'établir des comptes annuels comme toutes autres sociétés.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

**RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES AU CONSEIL D'ENTREPRISE
DE [LA SUCCURSALE _____] POUR L'EXERCICE CLOS LE __
_____ 20 __**

Dans le cadre du contrôle des comptes annuels de la succursale de [nom de la succursale et forme juridique] (la « Succursale »), nous vous présentons notre rapport de réviseur d'entreprises. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés le [xx] par les personnes préposées à la gestion de la Succursale après accord du conseil d'entreprise⁽²²⁷⁾. Notre mandat de réviseur d'entreprises vient à échéance en [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽²²⁸⁾

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Succursale, comprenant le bilan au ____ 20 __, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Succursale au ____ 20 __, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²²⁹⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du réviseur d'entreprises relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu des personnes chargées de la gestion de la succursale et des préposés de la Succursale, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

⁽²²⁷⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « émis sur recommandation du comité d'audit et sur proposition du conseil d'entreprise ».

⁽²²⁸⁾ Le cas échéant, s'il n'est pas possible de déterminer la première année de la mission de manière précise, en remontant, le cas échéant, à 1997, le commissaire indique dans son rapport les difficultés qu'il a rencontrées pour déterminer la date exacte de la première nomination et modifie la phrase comme suit : « Nous sommes en place depuis au moins [X] années ».

⁽²²⁹⁾ Le cas échéant, les mots « selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique » peuvent être complétés comme suit : « Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit rendues applicables par l'IAASB aux exercices ouverts [clôturés] à partir du [DATE] non encore approuvées au niveau national ».

Responsabilités des personnes chargées de la gestion de la Succursale relatives à l'établissement des comptes annuels

Les personnes chargées de la gestion de la Succursale sont responsables de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe aux personnes chargées de la gestion de la succursale d'évaluer la capacité de la Succursale à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si les personnes chargées de la gestion de la Succursale ont l'intention de mettre la Succursale en liquidation ou de cesser ses activités ou s'ils ne peuvent envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du réviseur d'entreprises relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport de réviseur d'entreprises contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Succursale ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle les personnes chargées de la gestion de la succursale ont mené ou mèneront les affaires de la succursale. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Succursale ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par les personnes chargées de la gestion de la Succursale, de même que des informations les concernant fournies par ces derniers ;

- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par les personnes chargées de la gestion de la succursale du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Succursale à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport de réviseur d'entreprises sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport de réviseur d'entreprises. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Succursale à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons aux personnes chargées de la gestion de la Succursale notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités des personnes chargées de la gestion de la Succursale

Les préposés à la gestion de la Succursale sont responsables [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Responsabilités du réviseur d'entreprises

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans leurs aspects significatifs, certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires, et le respect de certaines dispositions de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Mention relative au bilan social

Le bilan social traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par le Code des sociétés et des associations, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²³⁰⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Succursale au cours de notre mandat.

⁽²³⁰⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la Succursale au cours de notre mandat.* ».

Autres mentions

- 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 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l’économie.

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

CHAPITRE 5

RAPPORT DANS LE CADRE D'UNE DISSOLUTION ET LIQUIDATION

5.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

445. En cas de dissolution-liquidation, trois états financiers seront soumis au commissaire :

- 1) l'état résumant la situation active et passive sur la base duquel l'assemblée générale décidera de la dissolution (art. 2:71 CSA) ;
- 2) le bilan à la date de la décision de la dissolution par l'assemblée générale (art. 2:70 CSA) ;
- 3) le bilan de fin d'exercice tel que prévu par les statuts.

Le présent chapitre ne traite pas de la mission légale sur l'état visé au point (1).

Ce chapitre examine les conséquences d'une décision de dissolution proposée par l'organe d'administration et prise par l'assemblée générale sur le rapport du commissaire, notamment quelles sont les règles d'évaluation applicables, tant avant qu'après l'acte notarié.

446. Lors de l'établissement des comptes annuels qui fait suite à la proposition de dissoudre la société, la question fondamentale se pose sur les règles d'évaluation à appliquer : en continuité ou en discontinuité.

L'avis 2018/18 de la CNC relatif aux règles d'évaluation en cas de cessation ou de cessation partielle des activités d'une société traite de manière très détaillée les différents scénarios possibles.⁽²³¹⁾

Sans entrer dans les détails de cet avis, il convient de noter que si l'assemblée générale décide de renoncer à poursuivre (toutes) ses activités, ou lorsque la perspective de continuité de ses activités ne peut être maintenue, les règles d'évaluation devront être adaptées en conséquence. En cas de cessation des activités, les règles suivantes sont notamment applicables (art. 3:6, §2 AR/CSA (art. 28, §2 AR/C Soc.)) :

- les frais d'établissement sont amortis intégralement ;
- les immobilisations et les actifs circulants font, le cas échéant, l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur additionnels pour en ramener la valeur comptable à la valeur probable de réalisation ;
- des provisions sont constituées pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités.

En outre, la CNC a déjà insisté dans l'avis 2011/8 « Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation » qu'en cas de dissolution de la société, l'organe d'administration peut justifier que l'article susmentionné de l'AR/CSA ne s'applique pas, pour tout ou en partie, aux écritures comptables.

⁽²³¹⁾ Nous nous référons également à la réaction de l'IRE sur le projet d'avis « Going concern – Règles d'évaluation en cas de cessation ou de cessation partielle des activités d'une société (18 avril 2018). La réaction est accessible sur le site de l'IRE : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/notes-techniques/note-technique-detail-page/r-action-du-conseil-de-l-ire-aux-projets-d-avis-de-la-cnc>.

447. Le premier exemple porte sur le rapport du commissaire lorsque l'organe d'administration a formellement décidé de proposer de cesser les activités de la société mais que l'acte notarié n'a pas encore été passé. A l'exception d'une dissolution et liquidation en un seul acte, la mission du liquidateur commence au moment de l'acte notarié. Le second exemple traite le cas d'une liquidation effectuée après l'acte notarié.

Conformément à l'article 2:70, *in fine* CSA, la décision de dissoudre la société entraîne la clôture de l'exercice. Les comptes annuels sont contrôlés par le commissaire. Par la suite, des comptes annuels seront établis chaque année (article 2:99 CSA) et contrôlés également par le commissaire pendant la durée de son mandat (voir le second exemple). Si la décision de dissoudre la société ne coïncide pas avec la fin de l'exercice comptable, la durée de trois ans du mandat sera modifiée. Le commissaire doit procéder au contrôle légal des comptes annuels établis par le liquidateur et adresser son rapport à l'assemblée générale. Pour être tout à fait complet, on notera qu'une dissolution et liquidation en un seul acte met bien fin à la mission du commissaire.

448. La norme ISA 570 (Révisée) se réfère au paragraphe 2 au fait que les états financiers sont « *établis sur un principe comptable de continuité d'exploitation sont préparés selon l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité de son exploitation et poursuivra son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. (...) Lorsque l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.* ».

En d'autres termes, la norme ISA 570 (Révisée) doit être appliquée *mutatis mutandis* lorsque la décision de cesser les activités de l'entité a déjà été prise et qu'en conséquence, les règles d'évaluation ont été adaptées à ces circonstances, tel que requis par l'article 3:6 AR/CSA. Les paragraphes des sections « Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels » et « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » traitant de l'application du principe de continuité d'exploitation seront adaptés selon l'exemple 5.2., *infra*.

5.2. PROPOSITION DE DISSOLUTION PAR L'ORGANE D'ADMINISTRATION – RAPPORT DU COMMISSAIRE ÉTABLI AVANT L'ACTE NOTARIÉ

449. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- Dans son évaluation portant sur la discontinuité d'exploitation, l'organe d'administration applique les règles d'évaluation propres aux sociétés en liquidation ;
- Le commissaire souscrit à cette évaluation qui se base sur la décision de l'organe d'administration de proposer à l'assemblée générale, dans les circonstances données, la dissolution de la société ;
- Le commissaire considère que cette information sur les règles d'évaluation est fondamentale pour la compréhension, par les utilisateurs, des comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents ainsi que de certains principes généraux.

Si le commissaire constate qu'une alternative à l'application de la continuité comptable est raisonnable dans les circonstances données, et si les comptes annuels sont établis conformément à cette alternative, le commissaire exprime une opinion sans réserve sur ces comptes annuels, à condition qu'une information adéquate sur ce point soit fournie dans les comptes annuels. Notons que dans ce cas, il n'existe pas d'incertitude relative à la continuité d'exploitation, car (par exemple) l'organe d'administration a considéré opportun de proposer à l'assemblée générale la dissolution de la société.

Conformément à la norme ISA 706 (Révisée), lorsque le commissaire estime nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport, ce paragraphe est généralement inséré immédiatement après la section « Fondement de l'opinion ». Le commissaire doit mentionner dans ce paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les comptes annuels où une description détaillée de la question est fournie, et préciser que son opinion sur les comptes annuels n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue.

Il y a lieu de souligner que lors de l'utilisation d'un paragraphe d'observation, le commissaire doit pouvoir se référer à un point présenté ou mentionné de manière approprié dans l'annexe des comptes annuels. Il ne revient pas au commissaire de délivrer lui-même cette information. Il est important que cette description soit reprise dans les comptes annuels. En effet, sur la base de l'article 3:1 AR/CSA (art. 24 AR/C. Soc.), seuls les comptes annuels, en ce compris l'annexe, sont censés donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société, ainsi que de ses résultats. Sur la base du paragraphe 13 (f) de la norme ISA 200, il peut être fait appel à une référence croisée, reprise dans l'annexe, à un autre document rendu public, pour autant bien entendu que le point soit décrit adéquatement, comme le requièrent les circonstances.

EXEMPLE**RAPPORT DU COMMISSAIRE À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____
POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société ») ...⁽²³²⁾.. durant __ exercices consécutifs.

Rapport sur les comptes annuels***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal ...⁽²³⁷⁾...de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit ...⁽²³⁷⁾...en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu ...⁽²³⁷⁾...requis pour notre audit.

Nous estimons ...⁽²³⁷⁾...pour fonder notre opinion.

Observation [– Discontinuité]

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe C-cap ____ des comptes annuels qui mentionne les raisons pour lesquelles l'organe d'administration a été amené à renoncer à poursuivre les activités de la Société et, par conséquent, à adapter les règles d'évaluation conformément à l'article 3:6, §2 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de ...⁽²³⁷⁾...proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Suite à la décision de l'organe d'administration du [date] de dissoudre et de liquider la société le [date], l'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels selon le principe comptable de discontinuité. Dans ce contexte, il lui incombe de fournir dans l'annexe aux comptes annuels les informations nécessaires relatives aux effets de l'application du principe comptable de discontinuité et de respecter les dispositions de l'article 3:6, §2 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que ...⁽²³⁷⁾...en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

⁽²³²⁾ Correspond au texte de la norme complémentaire (version révisée 2020).

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- (...⁽²³⁷⁾ ...)
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de discontinuité d'exploitation et des informations fournies par ce dernier, compte tenu de la décision de l'organe d'administration de dissoudre et de liquider la Société ;
- (...⁽²³⁷⁾ ...).

Nous communiquons ...⁽²³⁷⁾ ...toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽²³³⁾

⁽²³³⁾ Correspond au texte standard de la norme complémentaire (version révisée 2020), à l'exception des modifications requises selon les circonstances, développées au chapitre 3.

5.3. RAPPORT DU COMMISSAIRE SUR LES COMPTES ANNUELS D'UNE SOCIÉTÉ EN LIQUIDATION ÉTABLIS PAR LE LIQUIDATEUR

450. Cette rubrique reprend un exemple de rapport sur les comptes annuels qui prend uniquement en compte les circonstances et le jugement du commissaire suivants:

- Les comptes annuels de l'exercice précédent ont été contrôlés par le commissaire ;
- Un liquidateur a été désigné lors de l'acte notarié visant à dissoudre la société ;
- Dans son évaluation portant sur la discontinuité d'exploitation, l'organe de d'administration applique les règles d'évaluation en discontinuité ;
- Le commissaire souscrit à cette évaluation ;
- Le commissaire considère que cette information sur les règles d'évaluation est fondamentale pour la compréhension, par les utilisateurs, des comptes annuels.

AVERTISSEMENT : Avant de faire usage de l'exemple de rapport sur les comptes annuels ci-après, le lecteur de cet ouvrage sera particulièrement attentif à l'applicabilité de l'exemple à la situation concrète, en tenant compte de *tous* les faits et circonstances pertinents.

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] (EN LIQUIDATION) SUR LES COMPTES ANNUELS POUR L'EXERCICE CLOS LE __ 20__

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (en liquidation) (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels, ainsi que notre rapport sur les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du __ 20__, conformément à la proposition [de l'organe d'administration] [du liquidateur / des liquidateurs] [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁽²³⁴⁾]. Notre mandat vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société XX] (en liquidation) durant [XXX] exercices consécutifs⁽²³⁵⁾.

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au __ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

⁽²³⁴⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « émis sur recommandation du comité d'audit et sur proposition du conseil d'entreprise ».

⁽²³⁵⁾ Le cas échéant, s'il n'est pas possible de déterminer la première année de la mission de manière précise, en remontant, le cas échéant, à 1997, le commissaire indique dans son rapport les difficultés qu'il a rencontrées pour déterminer la date exacte de la première nomination et modifie la phrase comme suit : « Nous sommes en place depuis au moins [X] années ».

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au __ __ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²³⁶⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu du liquidateur [des liquidateurs] et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Observation – [xxx]

Sans remettre en cause notre opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'annexe C-cap __ des comptes annuels, qui décrit que le principe comptable de discontinuité d'exploitation a été retenu pour l'établissement des comptes annuels car la Société est en liquidation.

Responsabilités du liquidateur [des liquidateurs] relatives aux comptes annuels

Le liquidateur est responsable [Les liquidateurs sont responsables] de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne que le liquidateur estime [les liquidateurs estiment] nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Le liquidateur est responsable de l'établissement des comptes annuels selon le principe comptable de discontinuité d'exploitation. Dans ce contexte, il lui incombe de fournir dans l'annexe aux comptes annuels les informations nécessaires relatives aux effets de l'application du principe comptable de discontinuité et de respecter les dispositions de l'article 3:6, §2 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises

⁽²³⁶⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit rendues applicables par l'IAASB aux exercices ouverts [clôturés] à partir du [DATE] non encore approuvées au niveau national* ».

individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle le liquidateur a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par le liquidateur du principe comptable de discontinuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par le liquidateur [les liquidateurs], de même que des informations les concernant fournies par ce dernier [ces derniers] ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par le liquidateur du principe comptable de discontinuité d'exploitation et des informations fournies par ce dernier, compte tenu de la décision de l'organe d'administration de dissoudre et de liquider la Société ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons au liquidateur [aux liquidateurs] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités du liquidateur

Le liquidateur est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion, des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires, du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans leurs aspects significatifs, le rapport de gestion, certains documents à déposer

conformément aux dispositions légales et réglementaires et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion sans réserve », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence éventuelle sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1er, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1er, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre missions:

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:
 - (a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;
 - (b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;
 - (c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publiques ;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation : [...]

La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²³⁷⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendants vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- [Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes].
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.

OU

- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- 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 et des associations.
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

⁽²³⁷⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.* ».

CHAPITRE 6

RAPPORT DE CARENCE

451. Les principes concernant l'émission du rapport de carence, tels que prévus par l'article 3:74, deuxième alinéa CSA (art. 143 C. Soc.) et les paragraphes 117 et A53 de la norme complémentaire (version révisée 2020), ont été développés *supra*, à la section 1.5.2. En ce qui concerne les associations et fondations, nous faisons également référence à la note de bas de page n° 44 du présent ouvrage. Le lecteur de cet ouvrage prendra également connaissance de la section 3.6.3., *supra*, traitant des aspects liés à certains délais ayant entre autres un impact sur le rapport du commissaire.

Complémentairement à cet ouvrage, le lecteur se référera utilement à la Communication 2017/06 de l'IRE, « Rapport du commissaire dans les associations et fondations ».

L'article 3:74 CSA, dont le deuxième alinéa a été introduit par la loi du 7 décembre 2016, stipule ce qui suit : « *Les commissaires rédigent à propos des comptes annuels un rapport écrit et circonstancié. À cet effet, l'organe d'administration de la société leur remet les pièces, un mois ou, dans les sociétés cotées, quarante-cinq jours avant la date prévue pour l'assemblée générale.*

Si l'organe d'administration reste en défaut de leur remettre ces pièces dans le délai légal visé au premier alinéa, les commissaires émettent un rapport de carence destiné à l'assemblée générale et adressé à l'organe d'administration pour autant qu'ils ne sont pas en mesure de respecter les délais prévus par le présent Code en matière de mise à disposition de leur rapport de commissaire. ».

452. Malgré le fait que seul l'article 3:75 CSA (art. 144 C. Soc.) et donc pas l'article 3:80 CSA (art. 148 C. Soc.) fait référence à l'article 3:74 CSA, l'article 3:35 CSA prévoit que les comptes consolidés ainsi que le rapport sur les comptes consolidés doivent être mis à la disposition des associés ou des actionnaires de la société consolidante dans les mêmes conditions et dans les mêmes délais que les comptes annuels. Il convient donc de constater qu'un rapport de carence sera également émis si le réviseur d'entreprises ne dispose pas des comptes consolidés.

453. L'émission du rapport de carence est liée aux délais en rapport avec la mise à disposition du rapport du commissaire. Les actionnaires, les titulaires d'obligations convertibles, de droits de souscription et de certificats émis avec la coopération de la société doivent, conformément aux l'articles 6:82 (SC) (seulement les actionnaires) et 7:148 CSA, pouvoir prendre connaissance du rapport du commissaire quinze jours avant l'assemblée générale ou, en cas de sociétés anonymes cotées, au siège social dès que l'avis de convocation a été publié conformément à l'article 7:128 CSA.

Si l'organe d'administration omet par conséquent de remettre les comptes annuels au commissaire un mois (ou 45 jours en cas de sociétés cotées) avant l'assemblée générale planifiée, le commissaire doit déterminer s'il sera en mesure de respecter les délais de mise à disposition de son rapport. Si ce n'est pas le cas, il devra émettre un rapport de carence conformément à l'article 3:74, deuxième alinéa CSA. Il est donc recommandé que le commissaire, dès qu'il constate que l'organe d'administration ne lui a pas remis les comptes annuels à temps, en informe immédiatement et par écrit

l'organe d'administration de son obligation conformément à l'article 3:74, deuxième alinéa CSA.

454. La Commission juridique de l'IRE⁽²³⁸⁾ avait déjà noté en 1993 la nécessité de signaler clairement l'infraction au CSA dans le rapport de carence. Il convient également de prendre en considération le fait qu'une sanction pénale est prévue à l'article 3:97, §1^{er} CSA pour les membres de l'organe d'administration, directeurs ou mandataires de sociétés qui sciemment contreviennent aux dispositions du chapitre 2 du titre 4 (Livre 3) CSA concernant le contrôle légal des comptes annuels ou du chapitre 3 du même titre concernant le contrôle légal des comptes consolidés, et donc, entre autres, dans les six mois à compter de la conclusion de l'exercice, n'ont pas présenté les comptes annuels à l'assemblée générale. Une fois le délai de six mois dépassé, c'est au commissaire qu'il revient d'adresser son rapport à l'organe d'administration, en demandant expressément de convoquer une assemblée générale et de communiquer le rapport de carence à l'assemblée générale.

455. Même si l'article 3:74, deuxième alinéa CSA semble viser *tous* les documents que l'organe d'administration doit transmettre au commissaire, le rapport de carence, conformément au paragraphe A53 de la norme complémentaire (version révisée 2020), concernera généralement le cas où le commissaire n'a pas reçu les comptes annuels dans un délai lui permettant de respecter les dispositions légales relatives à la mise à disposition de son rapport aux actionnaires et associés. C'est logique vu que l'absence des autres documents conduit à une mention dans la seconde partie du rapport du commissaire.

456. On peut se demander dans quelle mesure le rapport de carence ne doit pas être émis si le commissaire a connaissance du report planifié de l'assemblée générale. Conformément au CSA, l'assemblée générale doit se tenir dans la commune, au jour et à l'heure prévus dans les statuts. L'organe d'administration a le droit de reporter de trois semaines la décision concernant l'approbation des comptes annuels. Ce droit ne peut cependant être exercé que pendant la séance. Cela signifie que la convocation pour l'assemblée générale doit être envoyée et qu'il doit pouvoir être pris connaissance notamment du rapport du commissaire quinze jours avant l'assemblée générale.⁽²³⁹⁾ En d'autres termes, l'émission d'un rapport par le commissaire à l'assemblée générale constitue une obligation légale dans le chef du commissaire.

L'article 3:74, premier alinéa, CSA stipule que l'organe d'administration doit remettre les documents au commissaire au moins un mois ou quarante-cinq jours avant la date de l'assemblée générale prévue.

L'article 3:74, deuxième alinéa, CSA stipule clairement que le commissaire doit établir un rapport de carence s'il n'est pas en mesure de respecter les délais légaux de mise à disposition de son rapport étant donné que l'organe d'administration n'a pas satisfait dans les délais légaux à son obligation légale de remise des documents.

⁽²³⁸⁾ Cf. IRE, *Rapport de gestion*, 1993, p. 192-194.

⁽²³⁹⁾ Cf. Pour les sociétés anonymes : art. 7:147, 7:148 et 7:150 CSA (art. 552, 553 et 555 C. Soc.).

La combinaison de ces dispositions légales conduit à la conclusion que, même si le commissaire est informé que l'organe d'administration fera usage en séance de son droit de report de l'approbation des comptes annuels, il a toujours l'obligation de mettre son rapport à disposition quinze jours (ou trente jours lorsqu'il s'agit d'une société anonyme cotée) avant l'assemblée générale (en l'espèce, un rapport de carence).

457. Il convient de rappeler⁽²⁴⁰⁾ que même dans le cas d'un audit d'une association ou fondation, le cas échéant, un rapport de carence doit être émis. Les articles 3:98, §2 et 3:99, §2 CSA rendent en effet les articles 3:56 à 3:64, 3:65, §§1 à 6, 3:66 à 3:71, 3:73 à 3:75, excepté les articles 3:61, §§2 et 3, et 3:63, §3 et de l'article 3:75, §1^{er}, premier alinéa, 8°, CSA applicables par analogie aux associations et fondations qui ont nommé un commissaire. Le délai d'un mois (dans lequel l'organe d'administration doit remettre les pièces au commissaire) est donc d'application. Cependant, le CSA ne prévoit quant à elle aucun délai minimum pour la mise à disposition du rapport du commissaire à l'assemblée générale des A(I)SBL et fondations. L'article 9:14 dudit code qui ne s'applique qu'aux associations, stipule que tous les membres sont convoqués à l'assemblée générale au moins quinze jours avant celle-ci. L'ordre du jour est joint à cette convocation. Il n'est pas prévu que la convocation comprenne les comptes annuels en annexe. Il y a donc lieu de se baser, le cas échéant, sur le délai et la date de l'assemblée générale tels que prévus dans les statuts. En l'absence de disposition statutaire et pour satisfaire au prescrit des deux textes de loi, le conseil d'administration pourrait arrêter les comptes annuels au moins un mois avant la date de l'assemblée générale et les communiquer au commissaire un mois avant celle-ci.

Certains statuts d'associations ou de fondations pourraient ne pas mentionner de date statutaire pour la tenue de l'assemblée générale. Si les statuts de l'association ou fondation concernée prévoient une date pour l'assemblée générale, cette assemblée générale statutaire ne peut alors être prévue plus de six mois après la clôture de l'exercice, en application de l'article 3:47, §1^{er}, deuxième alinéa et de l'article 3:51, §1^{er}, deuxième alinéa CSA (art. 17, §1 et art. 37, §1 de la loi du 27 juin 1921⁽²⁴¹⁾).

Par contre, si les statuts de l'association ou de la fondation concernée ne prévoient pas de date pour l'assemblée générale, il y a lieu de se référer conjointement à l'article 3:47, §1^{er}, deuxième alinéa (pour ce qui concerne les ASBL) et 3:51, §1^{er}, deuxième alinéa (pour ce qui concerne les fondations) CSA (six mois après la clôture de l'exercice) et à l'article 3:74 CSA (délai légal de remise des pièces). Bien que ce dernier article fait référence à la remise des pièces « avant la date **prévue** de l'assemblée générale », il doit être compris qu'en l'absence de date prévue, il soit fait référence au délai butoir ultime qui est les six mois après la clôture de l'exercice et le conseil d'administration doit convoquer l'assemblée générale en tant compte de ce délai. Le commissaire en tiendra compte pour l'émission de son rapport de carence.

⁽²⁴⁰⁾ Cf. Communication IRE 2017/06, « Rapport du commissaire dans les associations et fondations ». Il est à noter que l'article 53 de la loi du 27 juin 1921 ne prévoyait pas de délai pour les AISBL. Cela a été adapté dans le CSA puisque l'article 3:47 CSA est applicable aux ASBL et aux AISBL.

⁽²⁴¹⁾ Il est à noter que l'article 53 de la loi du 27 juin 1921 ne prévoyait pas de délai pour les AISBL. Cela a été adapté dans le CSA puisque l'article 3:47 CSA est applicable aux ASBL et aux AISBL.

458. Lorsque le retard de l'organe d'administration 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 CSA.

Plus particulièrement, il devra prêter attention aux faits importants et concordants qui pourraient compromettre la continuité de la société et qui pourraient l'obliger à mettre en œuvre les procédures prévues par l'article 3:69 CSA.

459. Le paragraphe 118 de la norme complémentaire (version révisée 2020) susmentionnée prévoit que, si le commissaire émet un rapport de carence, il expose, en faisant référence aux dispositions du CSA, qu'il n'a pas reçu les comptes annuels dans un délai lui permettant de respecter les dispositions légales relatives à la mise à disposition de son rapport aux actionnaires et associés et qu'il a attiré l'attention de l'organe d'administration sur ses obligations légales.

Le cas échéant, ce rapport sera transmis, le cas échéant au conseil d'entreprise et/ou au comité d'audit de la société contrôlée.

460. Le rapport de carence est destiné à l'assemblée générale mais, à la différence du rapport visé par l'article 3:75 CSA (art. 144 C. Soc.), il ne doit pas faire l'objet d'un dépôt car il ne peut pas être considéré comme équivalent ou une alternative au rapport visé à l'article 3:75 CSA. D'ailleurs, l'article 3:12, §1^{er}, 4^o CSA prévoit uniquement le dépôt du rapport établi conformément à l'article 3:75 CSA.

Rapport de carence, établi par le commissaire, DESTINÉ À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE LA SA _____ POUR l'exercice clos le ____ 20__

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de votre société, nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire [*le cas échéant* : de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de commerce], en application de l'article 3:74, deuxième alinéa, du Code des sociétés et des associations.

Nous constatons, à la date du présent rapport, que nous n'avons pas encore reçu les comptes annuels arrêtés par l'organe d'administration⁽²⁴²⁾. Nous ne sommes, par conséquent, pas en mesure d'établir notre rapport de commissaire destiné à l'assemblée générale ni de respecter les délais prescrits par le Code des sociétés et des associations en rapport avec sa mise à disposition.

Nous avons rappelé à l'organe d'administration l'obligation légale relative aux délais fixés par le Code des sociétés pour la remise au commissaire et aux actionnaires des documents requis.

Le présent rapport n'est pas le rapport du commissaire visé par les articles 3:74, premier alinéa, et 3:745 du Code des sociétés et des associations et ne peut être utilisé pour répondre à l'exigence de l'article 3:12, §1^{er}, 4^o du Code des sociétés et des associations.

461. Voici un exemple de lettre d'accompagnement que le commissaire peut adresser à l'organe d'administration s'il constate qu'il ne sera pas en mesure de respecter les délais légalement prévus en rapport avec la mise à disposition de son rapport du commissaire.

Lettre d'accompagnement d'un rapport de carence

[Nom et adresse de la société]

À l'attention du conseil d'administration [le(s) gérant(s)]

[Localité], [Date]

[Madame] Monsieur,

Dans le cadre de notre mandat de commissaire de [nom de la société], nous attirons votre attention sur le fait que nous n'avons, à ce jour, le [JJ] [mois] [20XX], pas reçu les comptes annuels [[ni] le rapport de gestion] de votre société devant être soumis à l'assemblée générale des actionnaires [associés] du [date] pour approbation.

Nous aimerions vous rappeler qu'en vertu de l'article 3:74 du Code des sociétés et des associations, l'organe d'administration doit, au moins [30/45] jours avant la date statutaire de l'assemblée générale des actionnaires [associés], mettre les comptes annuels [et le rapport de gestion] à la disposition du commissaire. En vertu de l'article 5:97 [6:82] [7:148] de ce même Code, notre rapport doit être mis à disposition pour prise de connaissance par les actionnaires [associés] au moins quinze [trente] jours avant l'assemblée générale.

⁽²⁴²⁾ Le cas échéant, à compléter par l'identification des pièces que l'organe d'administration doit remettre au commissaire conformément à l'article 3:75, premier alinéa CSA et qui n'ont pas été transmises.

Vu que les délais légaux sont dépassés, nous sommes dans l'obligation d'émettre, en tant que commissaire, un rapport de carence, que vous trouverez en annexe. Ce rapport doit être présenté par vos soins à l'assemblée générale des actionnaires [associés].

Nous attirons également votre attention sur les articles 3:1 et 3:10 du Code des sociétés et des associations qui stipulent que, si les comptes annuels ne sont pas soumis à l'assemblée générale des actionnaires [associés] dans un délai de 6 mois à compter de la date de clôture de l'exercice ou n'ont pas été déposés par l'organe d'administration dans les 30 jours à compter de l'approbation par les actionnaires [associés], le dommage subi par les tiers sera, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission.

Auriez-vous l'obligeance de nous indiquer dans les plus brefs délais les mesures que vous prévoyez pour régulariser la situation décrite ci-dessus?

Nous vous prions de croire, [Madame] Monsieur, en l'assurance de nos sentiments distingués.

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

462. Si les comptes annuels ou, le cas échéant, le rapport annuel, sont délivrés ultérieurement, le commissaire établira un nouveau rapport dont le contenu respectera le prescrit de 3:75 CSA.

L'introduction de ce nouveau rapport pourrait éventuellement mentionner (*cf.*, *supra*, section 3.6.3.):

« Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable. Ce rapport du commissaire fait suite à notre rapport de carence établi le _____ 20_, qui vous était destiné, en l'absence des documents nécessaires pour nous permettre d'établir notre rapport dans les délais requis. ».

Dans la seconde partie du rapport du commissaire, ce dernier aura à tenir compte des différents scénarios tels que repris dans l'exemple de mention ci-dessous:

« La société n'a pas respecté les dispositions du Code des sociétés et des associations en matière de délais de remise au commissaire [et aux actionnaires] des pièces requises [ainsi que de convocation de l'assemblée générale]. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre[s] opération[s] conclue[s] ou de décision[s] prise[s] par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations. ».

CHAPITRE 7

MODELES DE RAPPORTS DE COMMISSAIRE (OPINION NON MODIFIEE) DANS DIFFERENTES LANGUES

7.1. COMPTES ANNUELS – ENTITÉ AUTRE QUE : UNE EIP, UNE ENTITÉ COTÉE, UNE ASBL, UNE AISBL OU UNE FONDATION

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE

— _____ 20 _____

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁽²⁴³⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁴⁴⁾

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20____, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20____, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²⁴⁵⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du

⁽²⁴³⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

⁽²⁴⁴⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁽²⁴⁵⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses [leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir⁽²⁴⁶⁾:

– [à compléter]⁽²⁴⁷⁾

⁽²⁴⁶⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

⁽²⁴⁷⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission:

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:
 - a. le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;
 - b. le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;
 - c. le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation. : [...] *La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²⁴⁸⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.

OU

- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- 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 et des associations.
- *[Le cas échéant : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration.[à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]*
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- *[En cas d'une SA et le cas échéant : Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]*
- *[En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant:]*
 - Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
 - *[Si d'application:]* Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à

⁽²⁴⁸⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis
notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

7.2. COMPTES ANNUELS – EIP

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE **_____20_____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁴⁹⁾

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20_____, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20_____, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²⁵⁰⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

⁽²⁴⁹⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁽²⁵⁰⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701]

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du

contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes

les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l'organe d'administration [*ou* : au comité d'audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation en interdit la publication.

318 **Autres obligations légales et réglementaires**

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci ⁽²⁵¹⁾] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [, la déclaration non financière annexée à celui-ci ⁽²⁵²⁾] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

⁽²⁵¹⁾ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:6 §4 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion.

⁽²⁵²⁾ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:6 §4 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion l'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)] Conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 6^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion, l'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes annuels pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 6^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir⁽²⁵³⁾:

⁽²⁵³⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

– [à compléter]⁽²⁵⁴⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion l'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 6^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion, l'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion qui fait partie de

⁽²⁵⁴⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après concernant les EIP et les sociétés cotées, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme. Dans le cadre d'une EIP répondant aux critères de l'art. 3:6 §4 CSA, les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font partie du rapport de gestion et à ce titre, font dès lors partie du rapport financier annuel au sens de l'article 12, §2 de l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé. Dans le cadre d'une société cotée sur un marché réglementé au sens de l'art. 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le comité de direction, à d'autres dirigeants et à des délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 3:6, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).

la section [numéro] du rapport annuel. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises et concorde avec les comptes annuels pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)]. Conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 6° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 7° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission:

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:
 - a. le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;
 - b. le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;
 - c. le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation : [...]

La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²⁵⁵⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.

OU

- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- 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 et des associations.
- Le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.
- *[Le cas échéant : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]*
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- *[En cas d'une SA et le cas échéant : Dans le cadre de l'article 7:213 CSA, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]*
- *[En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant:]*
 - Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
 - *[Si d'application:]* Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les)

⁽²⁵⁵⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

7.3. COMPTES ANNUELS – ENTITÉ COTÉE AUTRE QU'UNE EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM
DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE**
 —————**20**—————

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁵⁶⁾

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²⁵⁷⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

⁽²⁵⁶⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁽²⁵⁷⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du

contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes

les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d’avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l’organe d’administration [*ou* : au comité d’audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l’audit des comptes annuels de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l’audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation n’en interdit la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer un point dans notre rapport du commissaire parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu’elle aurait au regard de l’intérêt public.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l’organe d’administration

L’organe d’administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

A l’issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d’avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement

formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir⁽²⁵⁸⁾:

– [à compléter]⁽²⁵⁹⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

⁽²⁵⁸⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* »

⁽²⁵⁹⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission:

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:
 - a. le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;
 - b. le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;
 - c. le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation : [...]

La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²⁶⁰⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.

OU

- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

⁽²⁶⁰⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

- Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- [*Le cas échéant* : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- [*En cas d'une SA et le cas échéant* : Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations,, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]
- [*En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant:*]
 - Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
 - [*Si d'application:*] Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

7.4. COMPTES ANNUELS – ASBL, AISBL OU FONDATION

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES
MEMBRES DE [NOM DE L'ASSOCIATION/FONDATION ET FORME
JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de l'association/la fondation et forme juridique] (« l'Association/la Fondation »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale des membres du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁽²⁶¹⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale des membres délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [l'association xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁶²⁾

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de l'Association/la Fondation, comprenant le bilan au ____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un résultat positif [négatif] de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Association/la Fondation au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

⁽²⁶¹⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

⁽²⁶²⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²⁶³⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de l'Association/la Fondation, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de l'Association/la Fondation à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre l'Association/la Fondation en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

⁽²⁶³⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national* ».

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de l'Association/la Fondation ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de l'Association. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'Association/la Fondation ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'Association/la Fondation à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire l'Association/la Fondation à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable [de la préparation et du contenu du rapport de gestion] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel/rapport d'activités et] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité, ainsi que du Code des sociétés et des associations, et des statuts de l'Association/la Fondation.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans leurs aspects significatifs [le rapport de gestion] [[et] les [autres/certaines] informations contenues dans le rapport d'activités], [et] le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : [et] aux [autres] informations contenues dans le rapport annuel/le rapport d'activités]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:48 [dans le cas d'une fondation : 3:52] du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque l'Association/la Fondation publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque l'Association/la Fondation publie un rapport d'activité, dans lequel figure son rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion] et les autres informations contenues dans le rapport d'activités, à savoir⁽²⁶⁴⁾:

⁽²⁶⁴⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport an-

– [à compléter]⁽²⁶⁵⁾

– ...

comporte[nt] une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.]

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²⁶⁶⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de l'Association/la Fondation au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.]

OU

- [Etant donné que l'Association/la Fondation n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].]

nuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ». ».

⁽²⁶⁵⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

⁽²⁶⁶⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de l'Association/la Fondation au cours de notre mandat.* ».

Autres mentions

- 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 et des associations.
- [*Le cas échéant* : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour l’Association/la Fondation de la décision prise en conflit d’intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l’organe d’administration [à compléter éventuellement lorsqu’il y a des remarques à formuler].]

336

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

7.5. COMPTES CONSOLIDES (IFRS) – EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM
DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE**
 —————**20**—————

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« la Société ») et de ses filiales (conjointement « le Groupe »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes consolidés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes consolidés du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁶⁷⁾

Rapport sur les comptes consolidés

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe, comprenant l'état de la situation financière consolidé⁽²⁶⁸⁾ au _____ 20____, ainsi que l'état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global⁽²⁶⁹⁾, l'état consolidé des variations des capitaux propres et un tableau consolidé des flux de trésorerie de l'exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, dont le total de l'état de la situation financière consolidé s'élève à € _____ et dont l'état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global se solde par un bénéfice [une perte] de l'exercice de € _____.

A notre avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière du Groupe au _____ 20____, ainsi que de ses résultats consolidés et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS) telles qu'adoptées par l'Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

⁽²⁶⁷⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁽²⁶⁸⁾ La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état de la situation financière consolidée » par « bilan ».

⁽²⁶⁹⁾ La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état du résultat global » par « état du résultat ».

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²⁷⁰⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des comptes consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701]

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS) telles qu'adoptées par l'Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

⁽²⁷⁰⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du Groupe ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur

les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;

- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes consolidés et évaluons si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle ;
- nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du Groupe pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit au niveau du groupe. Nous assumons l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

Nous communiquons à l'organe d'administration [*ou* : au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [*ou* : au comité d'audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l'organe d'administration [*ou* : au comité d'audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l'audit des comptes consolidés de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci⁽²⁷¹⁾] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

⁽²⁷¹⁾ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [, la déclaration non financière annexée à celui-ci⁽²⁷²⁾] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]

À l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:32 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s) (s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion sur les comptes consolidés, l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

⁽²⁷²⁾ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés.

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel sur les comptes consolidés, dans lequel figure son rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés, à savoir⁽²⁷³⁾:

- [à compléter]⁽²⁷⁴⁾
- ...

⁽²⁷³⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

⁽²⁷⁴⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après concernant les EIP et les sociétés cotées, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme. Dans le cadre d'une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA, les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font en principe partie du rapport de gestion sur les comptes consolidés et à ce titre, font dès lors partie du rapport financier annuel au sens de l'article 12, §2 de l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé. Dans le cadre d'une société cotée sur un marché réglementé au sens de l'art. 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'admini-

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Pour l'établissement de cette information non financière, le Groupe s'est basé sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion sur les comptes consolidés, l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ⁽²⁷⁵⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes consolidés et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.

stration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le comité de direction, à d'autres dirigeants et à des délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 3:32, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).

⁽²⁷⁵⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.* ».

- [Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes consolidés.]
- OU
- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes consolidés, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes consolidés] [type de mission] [montants].]

344

MODELES DE RAPPORTS DE COMMISSAIRE (OPINION NON MODIFIEE) DANS DIFFERENTES LANGUES

Autres mentions

- Le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.
- [Le cas échéant : insérer un paragraphe]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

7.6. COMPTES CONSOLIDES (IFRS) – ENTITÉ AUTRE QU’UNE EIP⁽²⁷⁶⁾

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L’ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM
DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L’EXERCICE CLOS LE**
 —————**20**—————

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« la Société ») et de ses filiales (conjointement « le Groupe »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes consolidés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l’assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l’organe d’administration [émise sur présentation du conseil d’entreprise⁽²⁷⁷⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l’assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes consolidés du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁷⁸⁾

Rapport sur les comptes consolidés

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe, comprenant l’état de la situation financière consolidé⁽²⁷⁹⁾ au _____ 20__, l’état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global⁽²⁸⁰⁾, l’état consolidé des variations des capitaux propres et un tableau consolidé des flux de trésorerie de l’exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d’autres informations explicatives, dont le total de l’état de la situation financière consolidé s’élève à € _____ et dont l’état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global se solde par un bénéfice [une perte] de l’exercice de € _____.

⁽²⁷⁶⁾ Pour rappel, depuis 2005, les comptes consolidés des sociétés cotées doivent être établis selon les normes internationales de comptabilité IFRS (International Financial reporting Standards). Les sociétés non cotées disposent, quant à elle, de la faculté d’utiliser ces normes pour l’établissement de leurs comptes consolidés.

⁽²⁷⁷⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d’audit et sur présentation du conseil d’entreprise* ».

⁽²⁷⁸⁾ Le cas échéant, en cas d’impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁽²⁷⁹⁾ La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état de la situation financière consolidée » par « bilan ».

⁽²⁸⁰⁾ La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état du résultat global » par « état du résultat ».

A notre avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière du Groupe au ____ 20__, ainsi que de ses résultats consolidés et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS) telles qu'adoptées par l'Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²⁸¹⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS) telles qu'adoptées par l'Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire

⁽²⁸¹⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du Groupe ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;

- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes consolidés et évaluons si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle ;
- nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du Groupe pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit au niveau du groupe. Nous assumons l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

348

MODELES DE RAPPORTS DE COMMISSAIRE (OPINION NON MODIFIEE) DANS DIFFERENTES LANGUES

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:32 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel sur les comptes consolidés, dans lequel figure son rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés, à savoir⁽²⁸²⁾:

– [à compléter]⁽²⁸³⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²⁸⁴⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes consolidés et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
 - *[Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans les annexes aux comptes consolidés.]*

⁽²⁸²⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

⁽²⁸³⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

⁽²⁸⁴⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.* ».

OU

- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans les annexes aux comptes consolidés, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes consolidés] [type de mission] [montants].]

Autres mentions

- [*Le cas échéant* : insérer un paragraphe]

Lieu d'établissement, date et signature
Cabinet de révision XYZ,
Commissaire
Représenté par
Nom
Réviseur d'entreprises

7.7. COMPTES CONSOLIDES (BE GAAP) – EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM
DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE**
 —————**20**—————

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« la Société ») et de ses filiales (conjointement « le Groupe »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes consolidés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes consolidés du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁸⁵⁾

Rapport sur les comptes consolidés

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe, comprenant le bilan consolidé au ____ 20__, ainsi que le compte de résultats consolidé de l'exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales règles d'évaluation, dont le total du bilan consolidé s'élève à € _____ et dont le compte de résultats consolidé se solde par un bénéfice consolidé [une perte consolidée] de l'exercice de € _____.

A notre avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière du Groupe au ____ 20__, ainsi que de ses résultats consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²⁸⁶⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces

⁽²⁸⁵⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁽²⁸⁶⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

352

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des comptes consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701]

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme

significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes consolidés en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du Groupe ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes consolidés et évaluons si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle ;
- nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du Groupe pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de

la supervision et de la réalisation de l'audit au niveau du groupe. Nous assumons l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

Nous communiquons à l'organe d'administration [*ou* : au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [*ou* : au comité d'audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l'organe d'administration [*ou* : au comité d'audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l'audit des comptes consolidés de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci⁽²⁸⁷⁾] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [, la déclaration non financière annexée à celui-ci⁽²⁸⁸⁾] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

⁽²⁸⁷⁾ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés.

⁽²⁸⁸⁾ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés.

Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:32 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s) (s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion sur les comptes consolidés, l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5^o du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel sur les comptes consolidés, dans lequel figure son rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés, à savoir⁽²⁸⁹⁾:

– [à compléter]⁽²⁹⁰⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

⁽²⁸⁹⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ». ».

⁽²⁹⁰⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après concernant les EIP et les sociétés cotées, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme. Dans le cadre d'une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA, les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font en principe partie du rapport de gestion sur les comptes consolidés et à ce titre, font dès lors partie du rapport financier annuel au sens de l'article 12, §2 de l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé. Dans le cadre d'une société cotée sur un marché réglementé au sens de l'art. 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le comité de direction, à d'autres dirigeants et à des délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 3:32, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Pour l'établissement de cette information non financière, le Groupe s'est basé sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion sur les comptes consolidés, l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision ⁽²⁹¹⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes consolidés et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes consolidés.]
- OU
- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes consolidés, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés

⁽²⁹¹⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit adapter la phrase comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.* ».

et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes consolidés] [type de mission]
[montants].]

Autres mentions

- Le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d’audit visé à l’article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.
- [*Le cas échéant* : insérer un paragraphe]

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

7.8. COMPTES CONSOLIDES (BE GAAP) – ENTITÉ AUTRE QU'UNE EIP

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE **_____20_____**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« la Société ») et de ses filiales (conjointement « le Groupe »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes consolidés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁽²⁹²⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes consolidés du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁹³⁾

Rapport sur les comptes consolidés

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe, comprenant le bilan consolidé au _____ 20____, ainsi que le compte de résultats consolidé de l'exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales règles d'évaluation, dont le total du bilan consolidé s'élève à € _____ et dont le compte de résultats consolidé se solde par un bénéfice consolidé [une perte consolidée] de l'exercice de € _____.

A notre avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière du Groupe au _____ 20____, ainsi que de ses résultats consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

⁽²⁹²⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

⁽²⁹³⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽²⁹⁴⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en

⁽²⁹⁴⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes consolidés en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du Groupe ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes consolidés et évaluons si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle ;
- nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du Groupe pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de

la supervision et de la réalisation de l'audit au niveau du groupe. Nous assumons l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires

362

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:32 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel sur les comptes consolidés, dans lequel figure son rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de

gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés, à savoir⁽²⁹⁵⁾:

– [à compléter]⁽²⁹⁶⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mentions relatives à l'indépendance

– Notre cabinet de révision⁽²⁹⁷⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes consolidés et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.

– *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*

- [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans les annexes aux comptes consolidés.]

OU

- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans les annexes aux comptes consolidés, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés

⁽²⁹⁵⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

⁽²⁹⁶⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

⁽²⁹⁷⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit adapter la phrase comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.* ».

et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes consolidés] [type de mission]
[montants].]

Autres mentions

– [Le cas échéant : insérer un paragraphe]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ,

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

7.9. MODELE DE RAPPORT DE CARENCE ⁽²⁹⁸⁾

**RAPPORT DE CARENCE, ETABLI PAR LE COMMISSAIRE, DESTINE
A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIÉTÉ/ASSOCIA-
TION/ FONDATION ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE
CLOS LE __ ____ 20__**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de votre [société/association/fondation], nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire [*le cas échéant* : de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de l'entreprise], en application de l'article 3:74, deuxième alinéa, du Code des sociétés et des associations.

Nous constatons, à la date du présent rapport, que nous n'avons pas encore reçu les comptes annuels clôturés par l'organe d'administration ⁽²⁹⁹⁾. Nous ne sommes, par conséquent, pas en mesure d'établir notre rapport du commissaire destiné à l'assemblée générale ni de respecter les délais prescrits par le Code des sociétés et des associations en rapport avec sa mise à disposition.

Nous avons rappelé à l'organe d'administration l'obligation légale relative aux délais fixés par le Code des sociétés et des associations pour la remise au commissaire et aux [actionnaires] [membres] des documents requis.

Le présent rapport n'est pas le rapport du commissaire visé par les articles 3:74, premier alinéa, et 3:75 du Code des sociétés et des associations et ne peut être utilisé pour répondre à l'exigence de l'article 3:12, §1, 4° du Code des sociétés et des associations.

⁽²⁹⁸⁾ Le rapport de carence n'est établi que lorsqu'il s'agit de comptes annuels (art. 3:74, 2^{ème} alinéa, CSA) en ne doit pas être établi lorsqu'il s'agit de comptes consolidés.

⁽²⁹⁹⁾ Le cas échéant, à compléter par l'identification des pièces que l'organe d'administration doit remettre au commissaire conformément à l'article 3:74, 1^{er} alinéa du Code des sociétés et des associations et qui n'ont pas été transmis, y compris le rapport de gestion.

7.10. JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS DAN : EEN OOB, EEN GENOTEERDE ENTITEIT, EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP ____ 20__

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad⁽³⁰⁰⁾]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.⁽³⁰¹⁾

Verslag over de jaarrekening

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de Vennootschap, die de balans op ____ 20__ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € _____.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de Vennootschap per ____ 20__, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

⁽³⁰⁰⁾ In voorkomend geval aan te passen als volgt : “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

⁽³⁰¹⁾ In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan : “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar*”.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België⁽³⁰²⁾. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de Vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

⁽³⁰²⁾ In voorkomend geval kunnen de woorden “volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België” als volgt aangevuld worden : “Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing ;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Vennootschap ;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven ;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder

eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [van de documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,] voor het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

Verantwoordelijkheden van de commissaris

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,], alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval : en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap enkel een jaarverslag publiceert]

In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen]

In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijnde⁽³⁰³⁾:

– [aan te vullen]⁽³⁰⁴⁾

– ...

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

Vermelding betreffende de sociale balans

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen neer te leggen documenten] [In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld]

De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevatten – zowel qua vorm als qua inhoud – de door dit Wetboek vereiste informatie en bevatten geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht:

⁽³⁰³⁾ Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet : “Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.”.

⁽³⁰⁴⁾ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) geeft een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over : aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren ; maatschappelijke verslagen ; duurzaamheidsverslagen ; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling ; rapporten over productverantwoordelijkheid ; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden ; rapporten over mensenrechten.

- een stuk met de volgende gegevens, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld:
 - (a) het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid ;
 - (b) het bedrag, op dezelfde datum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen ;
 - (c) het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen ;
- een lijst van ondernemingen waarin de Vennootschap een deelneming bezit : [...] *Aan voorvermelde lijst wordt in voorkomend geval toegevoegd : een overzicht van ondernemingen waarvoor de Vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid.*

Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor⁽³⁰⁵⁾ heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Vennootschap.
- [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:*]
 - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.
 - OF
 - [Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

Andere vermeldingen

- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.

⁽³⁰⁵⁾ Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast : “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”.

- [*In voorkomend geval* : Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].]
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- [*Indien het gaat om een NV en in voorkomend geval:*] In het kader van artikel 7:213 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]
- [*Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval:*]
 - In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactiestest opgesteld.
 - [*Indien van toepassing*] : Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening
 Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ
 Commissaris
 Vertegenwoordigd door
 Naam
 Bedrijfsrevisor

7.11. JAARREKENING – OOB

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADE-
RING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER
HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP ____ 20__**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.⁽³⁰⁶⁾

Verslag over de jaarrekening

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de Vennootschap, die de balans op ____ 20__ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € _____.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de Vennootschap per ____ 20__, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België⁽³⁰⁷⁾. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de

⁽³⁰⁶⁾ In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan : “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*”.

⁽³⁰⁷⁾ In voorkomend geval kunnen de woorden “*volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België*” als volgt aangevuld worden : “*Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.*”.

commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de Vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Kernpunten van de controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing ;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Vennootschap ;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven ;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante

controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan het bestuursorgaan [*of*: aan het auditcomité] tevens een verklaring dat wij de relevante deontologische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met hen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in ons verslag, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving.

Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan het jaarverslag⁽³⁰⁸⁾] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [van de documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,] voor het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

Verantwoordelijkheden van de commissaris

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlesstandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan het jaarverslag⁽³⁰⁹⁾] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,], alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

⁽³⁰⁸⁾ Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en in dit verband verplicht is om een verklaring van niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag.

⁽³⁰⁹⁾ Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en in dit verband verplicht is om een verklaring van niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag.

Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval : en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap enkel een jaarverslag publiceert]

In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in het jaarverslag. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen]

In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijnde⁽³¹⁰⁾:

– [aan te vullen]⁽³¹¹⁾

– ...

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werd opgenomen in het jaarverslag dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:75, §1,

⁽³¹⁰⁾ Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet : “Indien een entiteit een jaar-rapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.”.

⁽³¹¹⁾ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

Onverminderd de hierna vermelde bepalingen geeft paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over : aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren ; maatschappelijke verslagen ; duurzaamheidsverslagen ; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling ; rapporten over productverantwoordelijkheid ; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden ; rapporten over mensenrechten. In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van art. 3:6, §4 WVV, maken de sociale, de personeels- en milieu-aangelegenheden, de erbidiging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping deel uit van het jaarverslag en maken zij als zodanig integraal deel uit van het jaarlijks financieel verslag in de zin van artikel 12, §2 van het koninklijk besluit van 14 november 2007 betreffende de verplichtingen van emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt. In het kader van een op een gereguleerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 1:11 WVV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding en de personen belast met het dagelijks bestuur van de vennootschap worden beschreven in de verklaring inzake deugdelijk bestuur, die een specifiek onderdeel van het jaarverslag vormt (art. 3:6, §2 WVV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.

eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag vermeld [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

Vermelding betreffende de sociale balans

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen neer te leggen documenten] [In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld]

De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevatten – zowel qua vorm als qua inhoud – de door dit Wetboek vereiste informatie en bevatten geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht:

- een stuk met de volgende gegevens, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld:
 - (a) het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid ;
 - (b) het bedrag, op dezelfde datum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen ;

- (c) het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen ;
- een lijst van ondernemingen waarin de Vennootschap een deelneming bezit : [...] *Aan voormelde lijst wordt in voorkomend geval toegevoegd : een overzicht van ondernemingen waarvoor de Vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid.*

Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor⁽³¹²⁾ heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Vennootschap.
- [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:*]
 - [*De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.*
OF
 - [*Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].*

Andere vermeldingen

- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- Huidig verslag is consistent met onze aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014.
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- [*In voorkomend geval* : Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven

⁽³¹²⁾ Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast : “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”.

- in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].]
- [indien het gaat om een NV en in voorkomend geval : In het kader van artikel 7:213 WvV, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]
 - [Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval:
 - In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactiestest opgesteld.
 - [Indien van toepassing] : Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

7.12. JAARREKENING – GENOTEERDE ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADE- RING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP ____ 20__

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschappen rechtsvorm] (de “Vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.⁽³¹³⁾

Verslag over de jaarrekening

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de Vennootschap, die de balans op ____ 20__ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € _____.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de Vennootschap per ____ 20__, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België⁽³¹⁴⁾. Onze verantwoordelijkheden op grond van

⁽³¹³⁾ In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan : “Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.”.

⁽³¹⁴⁾ In voorkomend geval kunnen de woorden “volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België” als volgt aangevuld worden : “Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de Vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Kernpunten van de controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij,

individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

384

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing ;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Vennootschap ;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven ;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan het bestuursorgaan [*of*: aan het auditcomité] tevens een verklaring dat wij de relevante deontologische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met hen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in ons verslag, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving of, in buitengewoon zeldzame omstandigheden, tenzij wij bepalen dat een aangelegenheid niet in ons verslag moet worden opgenomen omwille van het feit dat de negatieve gevolgen van dergelijke communicatie redelijkerwijs worden verwacht groter te zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer.

Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [van de documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,] voor het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

Verantwoordelijkheden van de commissaris

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,], alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval : en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap enkel een jaarverslag publiceert]

In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen]

In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijnde⁽³¹⁵⁾:

– [aan te vullen]⁽³¹⁶⁾

– ...

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

⁽³¹⁵⁾ Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet : “Indien een entiteit een jaarverslag publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.”.

⁽³¹⁶⁾ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) geeft een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over : aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren ; maatschappelijke verslagen ; duurzaamheidsverslagen ; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling ; rapporten over productverantwoordelijkheid ; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden ; rapporten over mensenrechten.

Vermelding betreffende de sociale balans

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen neer te leggen documenten] [In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld]

387

De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevatten – zowel qua vorm als qua inhoud – de door dit Wetboek vereiste informatie en bevatten geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht:

- een stuk met de volgende gegevens, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld:
 - (a) het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid ;
 - (b) het bedrag, op dezelfde datum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen ;
 - (c) het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen ;
- een lijst van ondernemingen waarin de Vennootschap een deelneming bezit : [...] *Aan voormelde lijst wordt in voorkomend geval toegevoegd : een overzicht van ondernemingen waarvoor de Vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid*

Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor⁽³¹⁷⁾ heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Vennootschap.
- *[Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]*
 - *[De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek*

⁽³¹⁷⁾ Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast : “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”.

van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.

OF

- [Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

Andere vermeldingen

- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [*In voorkomend geval* : Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn.]].
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- [*Indien het gaat om een NV en in voorkomend geval* : In het kader van artikel 7:213 WVV, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]
- [*Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval*:
 - In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactiestest opgesteld.
 - [*Indien van toepassing*] : Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

7.13. JAARREKENING – EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VERENIGING/STICHTING EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP ____ 20__

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vereniging/stichting en rechtsvorm] (de “Vereniging/Stichting”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad⁽³¹⁸⁾]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vereniging xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.⁽³¹⁹⁾

Verslag over de jaarrekening***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de Vereniging/Stichting, die de balans op ____ 20__ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een positief [negatief] resultaat van het boekjaar van € _____.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de Vereniging/Stichting per ____ 20__, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

⁽³¹⁸⁾ In voorkomend geval aan te passen als volgt : “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

⁽³¹⁹⁾ In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan : “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar*”.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België⁽³²⁰⁾. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de Vereniging/Stichting de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Vereniging/Stichting om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Vereniging/Stichting te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

⁽³²⁰⁾ In voorkomend geval kunnen de woorden “volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België” als volgt aangevuld worden : “Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vereniging/Stichting, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vereniging/Stichting ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing ;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Vereniging/Stichting ;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Vereniging/Stichting om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Vereniging/Stichting haar continuïteit niet langer kan handhaven ;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder

eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor [het opstellen en de inhoud van het jaarverslag] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/het activiteitenverslag en] het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten van de Vereniging/Stichting.

Verantwoordelijkheden van de commissaris

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlesstandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, [het jaarverslag] [[en] de [andere/bepaalde] informatie opgenomen het activiteitenverslag], [en] de naleving van bepaalde voorschriften uit het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval : [en] [andere] informatie opgenomen in het activiteitenverslag]

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig het artikel 3:48 [*in het geval van een stichting : 3:52*] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de Vereniging/Stichting enkel een jaarverslag publiceert*]

In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de Vereniging/Stichting een activiteitenverslag publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen*]

In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het activiteitenverslag, zijnde⁽³²¹⁾:

- [aan te vullen]⁽³²²⁾
- ...]

een afwijking van materieel belang bevat[ten], hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor⁽³²³⁾ heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Vereniging/Stichting.
- [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:*]
 - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.

OF

[Aangezien de Vereniging/Stichting de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening

⁽³²¹⁾ Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet : “*Indien een entiteit een jaar-rapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.*”.

⁽³²²⁾ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over : aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren ; maatschappelijke verslagen ; duurzaamheidsverslagen ; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling ; rapporten over productverantwoordelijkheid ; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden ; rapporten over mensenrechten.

⁽³²³⁾ Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast : “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Vennootschap.*”.

bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

Andere vermeldingen

- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [*In voorkomend geval* : Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vereniging/Stichting van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

7.14. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (IFRS) – OOB

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP __ ____ 20__

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) en haar filialen (samen “de Groep”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de geconsolideerde jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.⁽³²⁴⁾

Verslag over de geconsolideerde jaarrekening

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep, die het geconsolideerd overzicht van de financiële positie⁽³²⁵⁾ op __ ____ 20__ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten⁽³²⁶⁾, het geconsolideerd mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het geconsolideerd kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met de belangrijkste gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en overige informatieverschaffing, waarvan het totaal van het geconsolideerd overzicht van de financiële positie € __ bedraagt en waarvan het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € __.

⁽³²⁴⁾ In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan : “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*”.

⁽³²⁵⁾ De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven ; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van de financiële positie” te worden vervangen door de term “balans”.

⁽³²⁶⁾ De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven ; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van niet-gerealiseerde resultaten” te worden vervangen door de term “winst- en verliesrekening”.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van de Groep op ____ 20__ alsook van zijn geconsolideerde resultaten [en van zijn geconsolideerde kasstromen] over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België⁽³²⁷⁾. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de Vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Kernpunten van de controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het

⁽³²⁷⁾ In voorkomend geval kunnen de woorden “volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België” als volgt aangevuld worden : “Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Groep om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Groep te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de geconsolideerde jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze geconsolideerde jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorganen de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing ;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden

- geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Groep ;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
 - het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de geconsolideerde jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Groep zijn continuïteit niet langer kan handhaven ;
 - het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geconsolideerde jaarrekening, en van de vraag of de geconsolideerde jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld ;
 - het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de Groep gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de geconsolideerde jaarrekening. Wij zijn verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. Wij blijven ongedeeld verantwoordelijk voor ons oordeel.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan het bestuursorgaan [*of*: aan het auditcomité] tevens een verklaring dat wij de relevante deontologische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met hen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in ons verslag, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving.

Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag⁽³²⁸⁾] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

Verantwoordelijkheden van de commissaris

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controles-tandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag⁽³²⁹⁾] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport] te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.

Aspecten betreffende het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [in voorkomend geval : en andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening]

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig het artikel 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap enkel een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening publiceert]

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

⁽³²⁸⁾ Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maakt het hiervan integraal deel uit.

⁽³²⁹⁾ Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maakt het hiervan integraal deel uit.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap een jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening publiceert, waarin het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening is opgenomen]

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening, zijnde⁽³³⁰⁾:

⁽³³⁰⁾ Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet : “Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.”

– [aan te vullen]⁽³³¹⁾

– ...

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en

⁽³³¹⁾ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

Onverminderd de hierna vermelde bepalingen in verband met de OOB's en de genoteerde vennootschappen geeft paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over : aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren ; maatschappelijke verslagen ; duurzaamheidsverslagen ; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling ; rapporten over productverantwoordelijkheid ; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden ; rapporten over mensenrechten. In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van art. 3:32, §2 WVV, maken de sociale, de personeels- en milieu-aangelegenheden, de eerbiediging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping deel uit van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maken zij als zodanig integraal deel uit van het jaarlijks financieel verslag in de zin van artikel 12, §2 van het koninklijk besluit van 14 november 2007 betreffende de verplichtingen van emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt. In het kader van een op een gereglementeerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 1:11 WVV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding en de personen belast met het dagelijks bestuur van de vennootschap worden beschreven in de verklaring inzake deugdelijk bestuur, die een specifiek onderdeel van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vormt (art. 3:32, §2 WVV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.

verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor⁽³³²⁾ heeft geen opdrachten verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.
- [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:*]
 - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.
OF
 - [Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct heeft vermeld in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de geconsolideerde jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

Andere vermeldingen

- Huidig verslag is consistent met onze aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014.
- [*In voorkomend geval : voeg een paragraaf toe.*]

⁽³³²⁾ Indien hij deel uitmaakt van een netwerk dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast : “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.*”.

Vestigingsplaats, datum en handtekening
Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ
Commissaris
Vertegenwoordigd door
Naam
Bedrijfsrevisor

7.15. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (IFRS) – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB⁽³³³⁾

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADE- RING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP __ ____ 20__

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) en haar filialen (samen “de Groep”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de geconsolideerde jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad⁽³³⁴⁾]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.⁽³³⁵⁾

Verslag over de geconsolideerde jaarrekening

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep, die het geconsolideerd overzicht van de financiële positie⁽³³⁶⁾ op __ ____ 20__ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten⁽³³⁷⁾, het geconsolideerd mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het geconsolideerd kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met de belangrijkste gehanteerde grondslagen voor

⁽³³³⁾ Er wordt in herinnering gebracht dat, sinds 2005, de geconsolideerde jaarrekening van de genoteerde vennootschappen moeten worden opgesteld overeenkomstig de internationale boekhoudnormen IFRS (*International Financial Reporting Standards*). De niet-genoteerde vennootschappen kunnen gebruikmaken van de mogelijkheid om deze normen te gebruiken voor het opstellen van hun geconsolideerde jaarrekening.

⁽³³⁴⁾ In voorkomend geval aan te passen als volgt : “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

⁽³³⁵⁾ In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan : “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar*”.

⁽³³⁶⁾ De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven ; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van de financiële positie” te worden vervangen door de term “balans”.

⁽³³⁷⁾ De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven ; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van niet-gerealiseerde resultaten” te worden vervangen door de term “winst- en verliesrekening”.

financiële verslaggeving en overige informatieverschaffing, waarvan het totaal van het geconsolideerd overzicht van de financiële positie € __ bedraagt en waarvan het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € ____.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van de Groep op ____ 20__ alsook van zijn geconsolideerde resultaten en van zijn geconsolideerde kasstromen over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België⁽³³⁸⁾. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie "Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening" van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de Vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling,

⁽³³⁸⁾ In voorkomend geval kunnen de woorden "volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België" als volgt aangevuld worden: "Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau."

tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Groep te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de geconsolideerde jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze geconsolideerde jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing ;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Groep ;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met

betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de geconsolideerde jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Groep zijn continuïteit niet langer kan handhaven ;

- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geconsolideerde jaarrekening, en van de vraag of de geconsolideerde jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld ;
- het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de Groep gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de geconsolideerde jaarrekening. Wij zijn verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. Wij blijven ongedeeld verantwoordelijk voor ons oordeel.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

Verantwoordelijkheden van de commissaris

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport] te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.

Aspecten betreffende het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [in voorkomend geval : en andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening]

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig het artikel 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap enkel een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening publiceert]

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening is opgenomen]

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening, zijnde⁽³³⁹⁾:

- [aan te vullen]⁽³⁴⁰⁾

⁽³³⁹⁾ Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet : “Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.”

⁽³⁴⁰⁾ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) geeft een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over : aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren ; maatschappelijke verslagen ; duurzaamheidsverslagen ; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling ; rapporten over productverantwoordelijkheid ; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden ; rapporten over mensenrechten.

– ...

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor⁽³⁴¹⁾ heeft geen opdrachten verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening verricht en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.
- [Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]
 - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.
OF
 - [Aangezien de Groep de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de geconsolideerde jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

Andere vermeldingen

- [In voorkomend geval : voeg een paragraaf toe.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening
 Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ
 Commissaris
 Vertegenwoordigd door
 Naam
 Bedrijfsrevisor

⁽³⁴¹⁾ Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast : “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.*”.

7.16. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (BE GAAP) – OOB

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP ____ 20__

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) en haar filialen (samen “de Groep”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de geconsolideerde jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.⁽³⁴²⁾

Verslag over de geconsolideerde jaarrekening

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep, die de geconsolideerde balans op ____ 20__ omvat, alsook de geconsolideerde resultatenrekening over het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met de belangrijkste waarderingsregels, waarvan het totaal van de geconsolideerde balans € __ bedraagt en waarvan de geconsolideerde resultatenrekening afsluit met een geconsolideerde winst [geconsolideerd verlies] van het boekjaar van € __.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van de Groep op ____ 20__ alsook van zijn geconsolideerde resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

⁽³⁴²⁾ In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan : “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*”.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België⁽³⁴³⁾. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de Vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Kernpunten van de controle

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Groep om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling,

⁽³⁴³⁾ In voorkomend geval kunnen de woorden “volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België” als volgt aangevuld worden : “Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Groep te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de geconsolideerde jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze geconsolideerde jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de geconsolideerde jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing ;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Groep ;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met

betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de geconsolideerde jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Groep zijn continuïteit niet langer kan handhaven ;

- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geconsolideerde jaarrekening, en van de vraag of de geconsolideerde jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld ;
- het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de Groep gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de geconsolideerde jaarrekening. Wij zijn verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. Wij blijven ongedeeld verantwoordelijk voor ons oordeel.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan het bestuursorgaan [*of*: aan het auditcomité] tevens een verklaring dat wij de relevante deontologische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met hen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in ons verslag, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving.

Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële

informatie gehecht aan dit jaarverslag⁽³⁴⁴⁾] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

Verantwoordelijkheden van de commissaris

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controles-tandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag⁽³⁴⁵⁾] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport] te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.

Aspecten betreffende het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [in voorkomend geval : en andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening]

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig het artikel 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap enkel een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening publiceert]

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in het jaarverslag

⁽³⁴⁴⁾ Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maakt het hiervan integraal deel uit.

⁽³⁴⁵⁾ Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maakt het hiervan integraal deel uit.

over de geconsolideerde jaarrekening. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap een jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening publiceert, waarin het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening is opgenomen]

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening, zijnde⁽³⁴⁶⁾:

– [aan te vullen]⁽³⁴⁷⁾

⁽³⁴⁶⁾ Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet: “Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.”.

⁽³⁴⁷⁾ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

— ...

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. Dit verslag van niet-financiële

Onverminderd de hierna vermelde bepalingen in verband met de OOB's en de genoteerde vennootschappen geeft paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van "andere informatie opgenomen in het jaarrapport". Het gaat over : aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren ; maatschappelijke verslagen ; duurzaamheidsverslagen ; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling ; rapporten over productverantwoordelijkheid ; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden ; rapporten over mensenrechten. In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van art. 3:32, §2 WVV, maken de sociale, de personeels- en milieu-aangelegenheden, de erbidiging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping deel uit van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maken zij als zodanig integraal deel uit van het jaarlijks financieel verslag in de zin van artikel 12, §2 van het koninklijk besluit van 14 november 2007 betreffende de verplichtingen van emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt. In het kader van een op een gereglementeerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 1:11 WVV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding en de personen belast met het dagelijks bestuur van de vennootschap worden beschreven in de verklaring inzake deugdelijk bestuur, die een specifiek onderdeel van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vormt (art. 3:32, §2 WVV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.

informatie bevat de door artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De Vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor⁽³⁴⁸⁾ heeft geen opdrachten verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.
- [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:*]
 - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.
OF
 - [Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct heeft vermeld in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de geconsolideerde jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

Andere vermeldingen

- Huidig verslag is consistent met onze aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014.
- [*In voorkomend geval : voeg een paragraaf toe.*]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

⁽³⁴⁸⁾ Indien hij deel uitmaakt van een netwerk dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast : “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.*”.

7.17. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (BE GAAP) – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB⁽³⁴⁹⁾

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADE- RING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP ____ 20__

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) en haar filialen (samen “de Groep”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de geconsolideerde jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad⁽³⁵⁰⁾]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.⁽³⁵¹⁾

Verslag over de geconsolideerde jaarrekening

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep, die het geconsolideerd overzicht van de financiële positie⁽³⁵²⁾ op ____ 20__ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten⁽³⁵³⁾, het geconsolideerd mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het geconsolideerd kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met de belangrijkste gehanteerde grondslagen voor

⁽³⁴⁹⁾ Ter herinnering, sedert 2005 moeten de geconsolideerde jaarrekeningen van de beursgenoteerde bedrijven volgens de internationale boekhoudnormen – IFRS (International Financial Reporting Standards) opgesteld worden. Niet-beursgenoteerde vennootschappen beschikken van hun kant over de mogelijkheid om deze normen te gebruiken om hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen

⁽³⁵⁰⁾ In voorkomend geval aan te passen als volgt : “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

⁽³⁵¹⁾ In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan : “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar*”.

⁽³⁵²⁾ De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven ; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van de financiële positie” te worden vervangen door de term “balans”.

⁽³⁵³⁾ De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven ; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van niet-gerealiseerde resultaten” te worden vervangen door de term “winst- en verliesrekening”.

financiële verslaggeving en overige informatieverschaffing, waarvan het totaal van het geconsolideerd overzicht van de financiële positie € __ bedraagt en waarvan het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € ____.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van de Groep op ____ 20__ alsook van zijn geconsolideerde resultaten en van zijn geconsolideerde kasstromen over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België⁽³⁵⁴⁾. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de Vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling,

⁽³⁵⁴⁾ In voorkomend geval kunnen de woorden “*volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België*” als volgt aangevuld worden : “*Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.*”.

tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Groep te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de geconsolideerde jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze geconsolideerde jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing ;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Groep ;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met

betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de geconsolideerde jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Groep zijn continuïteit niet langer kan handhaven ;

- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geconsolideerde jaarrekening, en van de vraag of de geconsolideerde jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld ;
- het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de Groep gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de geconsolideerde jaarrekening. Wij zijn verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. Wij blijven ongedeeld verantwoordelijk voor ons oordeel.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of*: met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

Verantwoordelijkheden van de commissaris

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport] te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.

Aspecten betreffende het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [in voorkomend geval : en andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening]

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig het artikel 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap enkel een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening publiceert]

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening is opgenomen]

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening, zijnde⁽³⁵⁵⁾:

- [aan te vullen]⁽³⁵⁶⁾

⁽³⁵⁵⁾ Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet : “Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.”

⁽³⁵⁶⁾ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) geeft een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over : aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren ; maatschappelijke verslagen ; duurzaamheidsverslagen ; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling ; rapporten over productverantwoordelijkheid ; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden ; rapporten over mensenrechten.

– ...

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor⁽³⁵⁷⁾ heeft geen opdrachten verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening verricht en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.
- [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:*]
 - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.
OF
 - [Aangezien de Groep de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de geconsolideerde jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

Andere vermeldingen

- [*In voorkomend geval* : voeg een paragraaf toe.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

⁽³⁵⁷⁾ Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast : “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.*”.

7.18. VERSLAG VAN NIET-BEVINDING ⁽³⁵⁸⁾**VERSLAG VAN NIET-BEVINDING, OPGESTELD DOOR DE COMMISSARIS, BESTEMD VOOR DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP/VERENIGING/STICHTING EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP****20**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van uw [vennootschap/vereniging/stichting], brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris [*in voorkomend geval* : van bedrijfsrevisor aangesteld door de voorzitter van de ondernemingsrechtbank], in toepassing van artikel 3:74, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Op datum van onderhavig verslag stellen wij vast dat wij de jaarrekening zoals afgesloten door het bestuursorgaan ⁽³⁵⁹⁾ nog niet hebben ontvangen. Bijgevolg zijn wij niet in staat om ons commissarisverslag bestemd voor de algemene vergadering op te stellen, noch om de termijnen na te leven die in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling ervan.

Wij hebben het bestuursorgaan herinnerd aan de wettelijke verplichting betreffende de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vastgelegde termijnen voor het overhandigen van de vereiste documenten aan de commissaris en de aandeelhouders.

Onderhavig verslag is niet het commissarisverslag bedoeld in artikelen 3:74, eerste lid, en 3:75 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en kan niet worden gebruikt om te voldoen aan de vereiste van artikel 3:12, §1, 4^o van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

⁽³⁵⁸⁾ Het verslag van niet-bevinding wordt enkel opgesteld in geval van een jaarrekening (art. 3:74, lid 2, WVV) en dient niet te worden opgesteld in geval van een geconsolideerde jaarrekening.

⁽³⁵⁹⁾ In voorkomend geval aan te vullen met de identificatie van de stukken die het bestuursorgaan aan de commissaris dient te overhandigen overeenkomstig artikel 3:74, 1^{ste} lid, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en die niet werden overgemaakt, waaronder het jaarverslag.

ANNEXES

ANNEXE 1

EXEMPLES DE RAPPORTS SUR LES COMPTES ANNUELS CLASSÉS SUIVANT LES CIRCONSTANCES

Circonstances	Type d'opinion					Références	
	Sans réserve	Avec réserve	Opinion négative	Abstention	Paragraphe(s)		
Valorisation erronée des stocks, représentant une part importante des comptes annuels, à la suite de la mise en place défectueuse d'un nouveau ERP (faiblesse du contrôle interne)				X		2.	2. 4
Faiblesses significatives du contrôle interne relatif au cycle des achats				X		2.	2. 5.
Absence de déclarations écrites à propos de mentions jugées essentielles par le commissaire				X		2.	2. 6.
Conséquences d'une opinion modifiée exprimée l'exercice précédent							
Principes généraux et description des scénarios						2.	3. 1.
Absence de comptabilisation d'une provision pour prévisions lors de l'exercice précédent avec un impact significatif sur les deux exercices		X				2.	3. 2.
Absence de comptabilisation d'une provision pour prévisions lors de l'exercice précédent sans impact significatif sur les chiffres de l'exercice mais bien sur les chiffres correspondants		X				2.	3. 3.
Absence de comptabilisation d'une provision pour prévisions lors de l'exercice précédent avec impact significatif sur les chiffres de l'exercice mais bien sur les chiffres correspondants		X				2.	3. 4.
Enregistrement durant l'exercice d'une provision pour prévisions relative à l'exercice précédent mais les informations y relatives dans l'annexe sont insuffisantes		X				2.	3. 5.

Circonstances	Type d'opinion					Références	
	Sans réserve	Avec réserve	Opinion négative	Abstention	Paragraphe(s)		
Deuxième année d'audit : audit des stocks non effectué l'exercice précédent qui était la première année de mission (absence de commissaire avant le début de mandat) (opinion modifiée lors de l'exercice précédent) sans impact significatif sur les chiffres de l'exercice mais bien sur les chiffres correspondants		X				2.	3. 6.
Paragraphe d'observation : point non lié à la continuité							
Principes généraux						2.	4. 1.
Difficulté liée à l'estimation du recouvrement d'une créance sur une société faisant l'objet d'une procédure de réorganisation judiciaire	X				X	2.	4. 2.
Incertitude liée à l'existence d'un litige important dont l'issue est incertaine	X				X	2.	4. 3.
Changement de règles d'évaluation décrit de manière adéquate dans l'annexe des comptes annuels	X				X	2.	4. 4.
Existence d'un litige dont l'issue est incertaine et absence de réduction de valeur : stocks valorisés à leur valeur d'acquisition en lieu et place de leur valeur de marché		X			X	2.	4. 5.
Première année d'audit							
Principes généraux						2.	5. 1.
Absence de commissaire l'exercice précédent : soldes d'ouverture entièrement audités	X				X	2.	5. 2.
Absence de commissaire l'exercice précédent : soldes d'ouverture audités sauf les stocks		X			X	2.	5. 3.

Circonstances	Type d'opinion					Références	
	Sans réserve	Avec réserve	Opinion négative	Abstention	Paragraphe(s)		
Absence de commissaire l'exercice précédent : soldes d'ouverture audités sauf les stocks (Opinion sans réserve sur le bilan et abstention d'opinion sur le compte de résultats) - Opinion scindée	X	X			X	2.	5. 4.
Absence de commissaire l'exercice précédent : soldes d'ouverture audités sauf les stocks (Abstention d'opinion)				X		2.	5. 5.
Présence d'un autre commissaire l'exercice précédent : soldes d'ouverture audités (Opinion non modifiée l'exercice précédent)	X				X	2.	5. 6.
Présence d'un autre commissaire l'exercice précédent : soldes d'ouverture audités mais découverte d'une erreur de cut-off provenant de l'exercice précédent (pas d'information dans l'annexe)		X			X	2.	5. 7.
Aspects relatifs à la continuité d'exploitation							
Principes généraux						2.	6. 1.
Absence d'incertitude significative bien que l'article 3:6, § 1 ^{er} , 6 ^o CSA soit d'application	X					2.	6. 2.
Absence d'incertitude significative (lettre de confort valable) et information adéquate dans l'annexe aux comptes annuels	X					2.	6. 3.
Existence d'une incertitude significative mais l'organe d'administration n'a pas procédé à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Anomalie significative identifiée)				X		2.	6. 4.
Existence d'une incertitude significative et l'organe d'administration a procédé à une évaluation de l'application du principe comptable de continuité d'exploitation, décrit adéquatement dans l'annexe des comptes annuels	X				X	2.	6. 5.

Circonstances	Type d'opinion					Références	
	Sans réserve	Avec réserve	Opinion négative	Ab-stention	Paragraphe (s)		
Existence d'une incertitude significative et l'organe d'administration a procédé à une évaluation de l'application du principe comptable de continuité d'exploitation, décrit insuffisamment dans l'annexe des comptes annuels		X			X	2.	6. 6
Existence d'une incertitude significative et l'organe d'administration a procédé à une évaluation de l'application du principe comptable de continuité d'exploitation, qui n'est pas décrite dans l'annexe des comptes annuels			X			2.	6. 7
Le commissaire n'est pas d'accord avec l'organe d'administration qui estime que le principe comptable de continuité d'exploitation peut être appliqué			X			2.	6. 8
Points clés de l'audit							
Principes généraux						2.	7. 1.
Points clés de l'audit relatifs au goodwill et à la reconnaissance des revenus	X				X	2.	7. 2.
Paragraphe relatif à un autre point							
Mise en évidence de difficultés rencontrées lors de la mise en œuvre des procédures d'audit	X				X	2.	8.
Événements postérieurs à la date de clôture	X				X	2.	9.
Rectification des comptes annuels après approbation par l'assemblée générale statutaire							
Principes généraux						2.10	10. 1.

Circonstances	Type d'opinion					Références	
	Sans réserve	Avec réserve	Opinion négative	Ab-stention	Paragraphe (s)		
Rectification apportée aux comptes annuels de l'exercice N-1 telle que requise par l'art. 3:19 CSA	X				X	2.	10. 2.
Rectification apportée aux comptes annuels approuvés d'un exercice antérieur à N-1 telle que requise par l'article 3:19 CSA	X				X	2.	10. 3.
Absence de rectification apportée aux comptes annuels approuvés telle que requis par l'article 3:19 CSA		X				2.	10. 4.
Secteur non marchand							
Diverses situations spécifiques				X	X	2.	11.
Rapport dans le cadre du conseil d'entreprise	X					4.	
Rapport dans le cadre d'une dissolution et liquidation							
Principes généraux						5.	1
Proposition de dissolution par l'organe d'administration - rapport du commissaire établi avant l'acte notarié	X				X	5.	2
Rapport du commissaire sur les comptes annuels établi par le liquidateur	X				X	5.	3
Rapport de carence						6.	
Exemple de rapport de carence							
Lettre d'accompagnement d'un rapport de carence							

ANNEXE 2

LEXIQUE ET APPLICATION DE LA TERMINOLOGIE DES NORMES ISA DANS LE CONTEXTE BELGE

Avertissement

Les termes utilisés dans les normes ISA sont rédigés de telle sorte que ces normes puissent être applicables de manière internationale et être compatibles avec différentes juridictions. La liste ci-dessous reprend certains termes des normes ISA adaptés au contexte belge. D'une part, cette liste ne se veut pas exhaustive et d'autre part, les définitions qui y sont reprises sont indicatives.

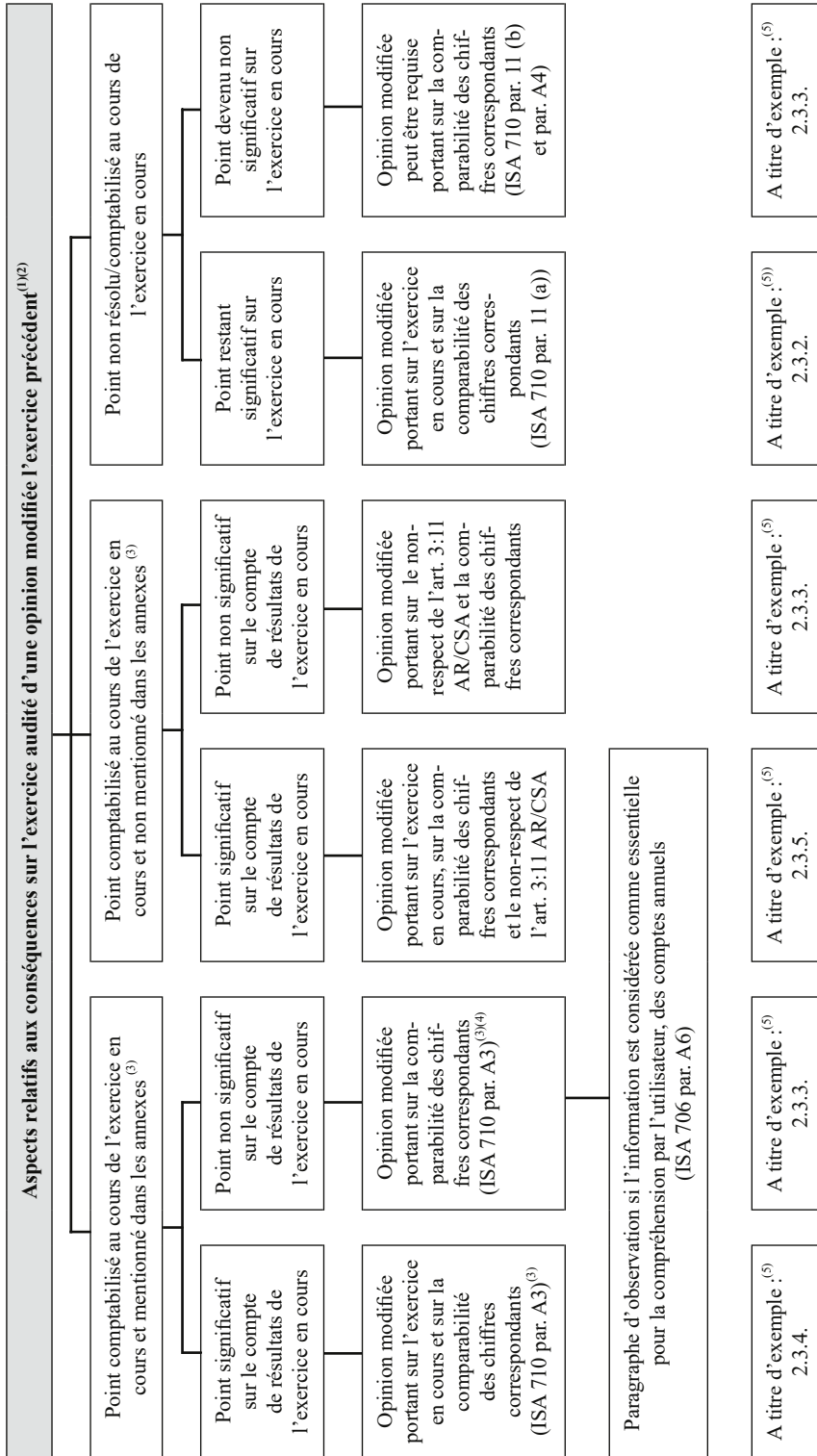
Liste des termes	Application dans le contexte belge
Auditeur indépendant:	<p>Commissaire</p> <p>Désigne le réviseur d'entreprises au sens de l'article 3, 3° de la loi du 7 décembre 2016, qui effectue le contrôle légal des comptes défini par l'article 3, 9°, de ladite loi, à savoir, le contrôle légal visé à l'article 3:55 du Code des sociétés et des associations : un contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés, dans la mesure où ce contrôle est:</p> <p>1° requis par le droit de l'Union européenne;</p> <p>2° requis par le droit belge en ce qui concerne les petites sociétés;</p> <p>3° volontairement effectué à la demande de petites sociétés, lorsque cette mission est assortie de la publication du rapport visé à l'article 3:75 ou 3:80 du Code des sociétés et des associations</p>
Autres informations:	<p>Autres informations telles que définies par la norme ISA 720 (Révisée)</p> <p>Dans le contexte belge, il s'agit du rapport de gestion et, le cas échéant, des « autres informations contenues dans le rapport annuel »</p>
Autres informations contenues dans le rapport annuel:	Les informations financières ou non financières – autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (consolidés) et le rapport de commissaire sur ceux-ci – contenues dans le rapport annuel de l'entité (Par. 13 de la norme ISA 720 (Révisée))
Autres obligations de communication:	La partie « Autres obligations légales et réglementaires » traite des mentions requises par le Code des sociétés et des associations et par la norme ISA 720 (Révisée)
Autres obligations légales et réglementaires:	Sont reprises sous cette partie, les mentions complémentaires requises par le Code des sociétés et des associations, la norme ISA 720 (Révisée) ainsi que les informations non requises par le Code des sociétés et des associations
Cabinet:	Désigne un réviseur d'entreprises personne physique ou un cabinet de révision, tels que définis par l'article 3, 1°, 2° et 3° de la loi du 7 décembre 2016
Chiffres correspondants:	La terminologie « chiffres correspondants » (ISA 710) paraît plus explicite pour le lecteur des comptes annuels que le terme « chiffre comparatif » antérieurement utilisé

Liste des termes	Application dans le contexte belge
Direction – dirigeant:	Selon le cas, il s’agira des personnes ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des opérations de l’entité ou de l’organe d’administration d’une entité (Glossaire ou <i>List of Key Terms</i>)
Etats financiers:	Comptes annuels (consolidés) Les comptes annuels ou consolidés visés au Livre 3, Titres I et II du Code des sociétés et des associations ou visés par la législation applicable aux entités autres que les sociétés auxquelles s’applique ledit Livre 3, Titres I et II ; vise également la notion d’« états financiers » au sens de la norme ISA 700 (Révisée), §8(f)
Entité cotée:	Entité cotée au sens des normes ISA Conformément au §5 de la norme (révisée en 2018) du 21 juin 2018 relative à l’application en Belgique des normes ISA (en cours de modification), il s’agit des entités d’intérêt public telles que définies par l’article 1:12, 1° et 2° du Code des sociétés et des associations, ainsi que des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché non réglementé et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l’Espace économique européen (EEE)
EIP:	Entité d’intérêt public Une entité d’intérêt public visée à l’article 1:12 du Code des sociétés et des associations
IAASB:	International Auditing and Assurance Standards Board de l’International Federation of Accountants (IFAC)
Législation locale:	Vise généralement le Code des sociétés et des associations et l’arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations
Les personnes constituant le gouvernement d’entreprise:	Désignent généralement l’organe d’administration ou, le cas échéant, le comité d’audit
Mission d’assurance:	Désigne, d’une part, les missions de contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) qui visent à obtenir l’assurance raisonnable que les comptes annuels (ou consolidés) ne comportent pas d’anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d’erreurs, et, d’autre part, les missions de revue limitée (ou d’examen limité) qui visent à obtenir l’assurance limitée qu’aucun élément ne laisse penser que les comptes annuels contiennent des anomalies significatives, ainsi que les missions autres que les missions de contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) ou les missions de revue limitée qui visent à obtenir une assurance raisonnable ou une assurance limitée sur un sujet déterminé

<p>Opinion: Opinion non modifiée: Opinion modifiée:</p>	<p>Désigne l'attestation qui reprend l'avis du commissaire, le cas échéant le réviseur d'entreprises, concernant le fait de savoir si les comptes annuels (consolidés) donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité contrôlée</p> <p>Conformément aux articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations, la notion de « opinion non modifiée ou modifiée » vise respectivement une opinion sans réserve ou une opinion avec réserve, une opinion négative et une déclaration d'abstention (dans la pratique et sur la base de la norme complémentaire (version révisée 2020) : abstention d'opinion)</p>
<p>Opinion défavorable:</p>	<p>Opinion négative</p>
<p>Impossibilité d'exprimer une opinion:</p>	<p>Abstention d'opinion</p>
<p>Points clés de l'audit:</p>	<p>Les points clés de l'audit tels que définis par le paragraphe 8 de la norme ISA 701, à savoir « les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise »</p> <p>Cette notion comprend les « risques jugés les plus importants d'anomalie significative, y compris les risques d'anomalie significative liés à une fraude » visés à l'article 10, alinéa 2, c) du Règlement (UE) N° 537/2014</p>
<p>Rapport de l'auditeur indépendant:</p>	<p>Rapport du commissaire</p> <p>Le rapport du commissaire émis dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels ou consolidés conformément aux articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations, incluant le rapport sur les comptes annuels ou consolidés et les autres obligations légales et réglementaires ; le tout constitue un ensemble et est inséparable</p>

ANNEXE 3

ASPECTS RELATIFS AUX CONSÉQUENCES SUR L'EXERCICE AUDITÉ D'UNE OPINION MODIFIÉE L'EXERCICE PRÉCÉDENT



- (1) Il s'agit d'une opinion modifiée résultant d'une anomalie significative. Par ailleurs, l'entité n'a pas respecté les dispositions de l'art. 3:19 CSA en ne rectifiant pas les comptes annuels.
- (2) La section 1.5.5 de cet ouvrage synthétise les conséquences pour le commissaire liées à l'obligation de rectifier les comptes annuels en cas d'erreur impliquant une infraction au droit comptable (article 3:19 CSA pour les sociétés, 3:49 pour les associations et 3:53 pour les fondations) et la section 1.5.6 traite de l'application de l'article 3:11 AR CSA. Le lecteur de cet ouvrage s'y référera utilement.
- (3) ISA 710 par. A3 mentionne que l'opinion de l'auditeur sur la période en cours n'a pas à faire référence à l'opinion modifiée antérieure si le point qui a donné lieu à l'opinion modifiée est résolu et correctement enregistré ou mentionné dans l'information fournie dans les états financiers. La notion "correctement" enregistré" n'est pas traitée ici et s'applique aux IFRS lorsque l'exercice précédent est correctement retraité.
- (4) S'il considère nécessaire, le commissaire utilisera un paragraphe d'observation (ISA 706 par. 6).
- (5) Pour tous les exemples, il faut tenir compte des circonstances telles que décrites dans le paragraphe concerné du présent ouvrage.

ANNEXE 4

ASPECTS RELATIFS AUX SOLDES D'OUVERTURE

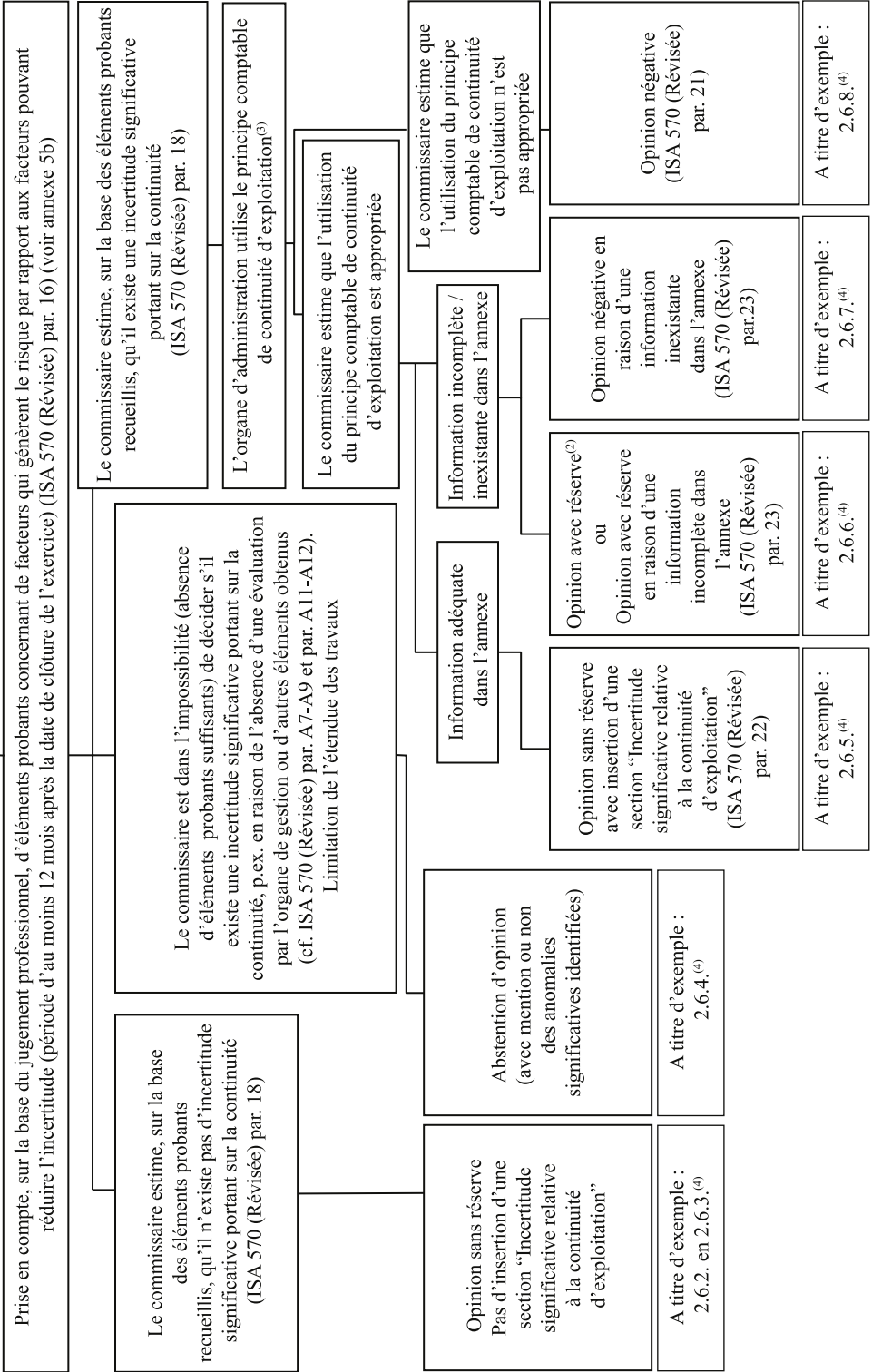
Aspects relatifs aux soldes d'ouverture	
Absence de commissaire lors de l'exercice précédent	Présence d'un autre commissaire lors de l'exercice précédent
Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi	Bestaan van een afwijking van materieel belang in de beginsaldi OF onmogelijkheid om hierover controle-informatie te verkrijgen ⁽¹⁾
Opinion sans réserve (ISA 700) portant sur les soldes d'ouverture	Opinion modifiée portant sur les comptes annuels sur l'exercice sous contrôle (ISA 510 par. 11) ^{(2),(3)}
Paragraphe obligatoire relatif à d'autres points mentionnant que les chiffres correspondants n'ont pas été audités (ISA 710 par. 14)	Paragraphe obligatoire relatif à d'autres points mentionnant que les chiffres correspondants n'ont pas été audités (ISA 710 par. 14)
A titre d'exemple : ⁽⁴⁾ 2.5.2.	A titre d'exemple : ⁽⁴⁾ 2.5.3. 2.5.5.
Opinion	Opinion sans réserve (ISA 700) portant sur les soldes d'ouverture
Opinion modifiée portant sur les comptes annuels sur l'exercice sous contrôle (ISA 510 par. 11) ^{(2),(3)}	Opinion modifiée portant sur les comptes annuels sur l'exercice sous contrôle (ISA 510 par. 11) ^{(2),(3)}
Paragraphe optionnel relatif à d'autres points mentionnant, entre autres, que les comptes annuels ont été audités par un autre commissaire (ISA 710 par. 13)	Paragraphe optionnel relatif à d'autres points mentionnant, entre autres, que les comptes annuels ont été audités par un autre commissaire (ISA 710 par. 13)
A titre d'exemple : ⁽⁴⁾ 2.5.6.	A titre d'exemple : ⁽⁴⁾ 2.5.7.
Paragraphe d'observation ou paragraphe relatif à d'autres points	Existence d'anomalies significatives dans les soldes d'ouverture OU impossibilité de recueillir les éléments probants sur ceux-ci ⁽¹⁾
Paragraphe optionnel relatif à d'autres points mentionnant, entre autres, que les comptes annuels ont été audités par un autre commissaire (ISA 710 par. 13)	Existence d'anomalies significatives dans les soldes d'ouverture OU impossibilité de recueillir les éléments probants sur ceux-ci ⁽¹⁾
A titre d'exemple : ⁽⁴⁾ 2.5.7.	A titre d'exemple : ⁽⁴⁾ 2.5.7.

- (1) ISA 510, par. 12, traitant de la permanence de l'application des méthodes comptables, n'est pas traité ici.
- (2) ISA 510, par. 10, prévoit la possibilité d'exprimer une opinion non modifiée sur le bilan et modifiée sur le compte de résultats de l'exercice en cours. (exemple 2.5.4.)
- (3) L'organe d'administration n'a pas procédé à la rectification des comptes annuels.
- (4) Pour tous les exemples, il faut tenir compte des circonstances telles que décrites dans le paragraphe concerné du présent ouvrage.

ANNEXE 5A

ARBRE DE DÉCISION CONCERNANT L'OPINION À EXPRIMER DANS LE CADRE D'UNE INCERTITUDE SIGNIFICATIVE RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION (ISA 570 (RÉVISÉE), PAR. 18)⁽¹⁾

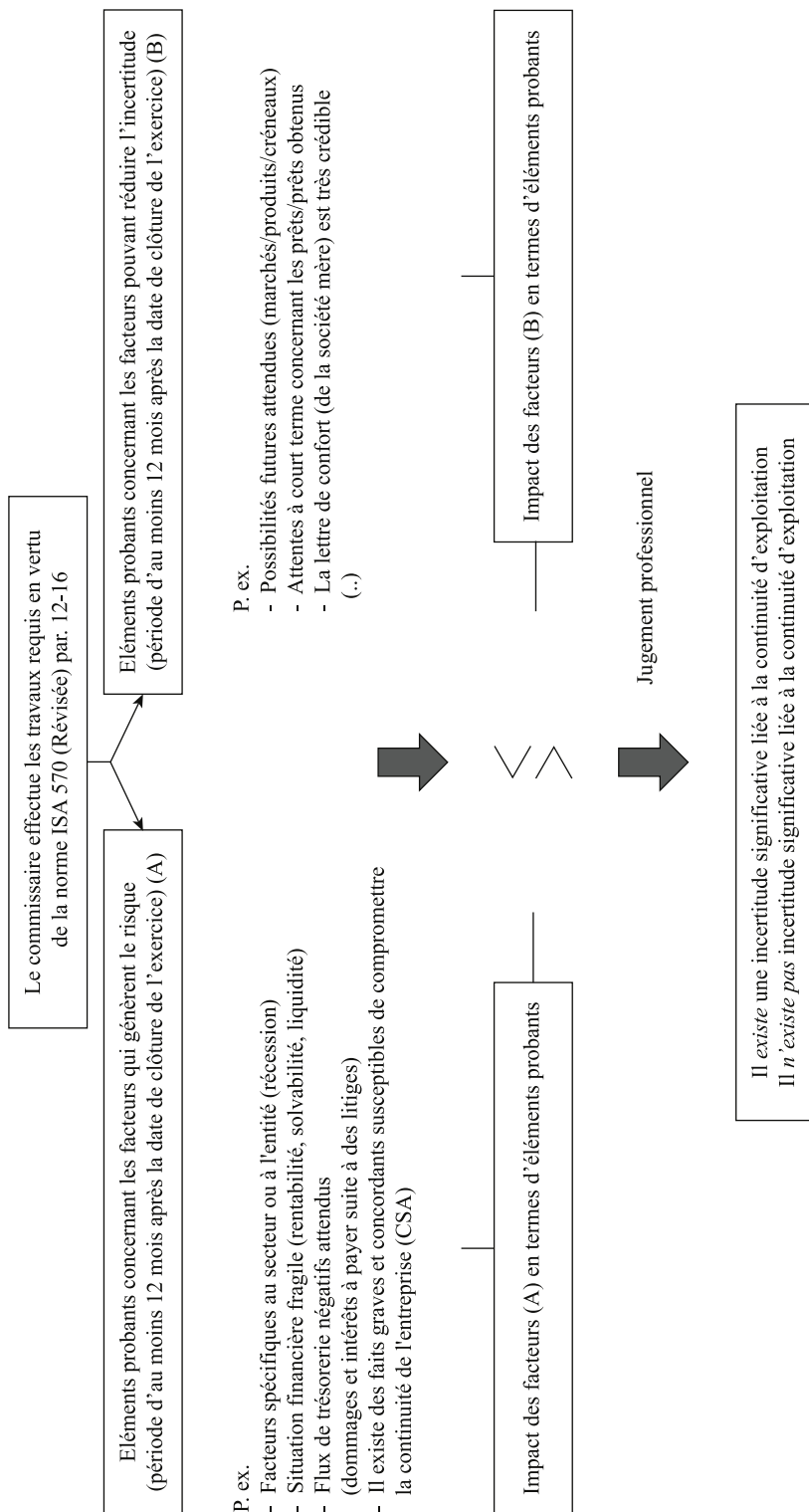
Le commissaire effectue les travaux requis en vertu de la norme ISA 570 (Révisée) par. 10-16⁽²⁾



- (1) Cet arbre de décision ne vise pas la situation dans laquelle l'organe d'administration n'utilise pas le principe comptable de continuité d'exploitation, c'est à dire qu'il a adapté les règles d'évaluation conformément à l'article 3:6, § 2, al. 2, de l'A.R. du 29 avril 2019. En effet, dans cette situation, il n'y a plus d'incertitude liée à la continuité d'exploitation mais plus ou moins liée à la discontinuité. Dans cette situation, si les informations fournies par l'organe d'administration dans l'annexe sont adéquates, le commissaire exprime une opinion non modifiée, en incluant, le cas échéant, un paragraphe d'observation. Si les informations fournies par l'organe de gestion dans l'annexe ne sont pas adéquates, le commissaire exprime une opinion avec réserve.
- (2) Préalablement, conformément au par. 10 de la norme ISA 570 (Révisée), le commissaire doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- (3) Cette situation se présentera très rarement, p. ex. lorsque les comptes annuels sont identiques en discontinuité et selon le principe comptable de continuité d'exploitation.
- (4) Pour tous les exemples, il faut tenir compte des circonstances telles que décrites dans le paragraphe concerné du présent ouvrage.

ANNEXE 5B

**PRISE EN COMPTE, SUR LA BASE DU JUGEMENT
PROFESSIONNEL, D'ÉLÉMENTS PROBANTS
CONCERNANT LES FACTEURS QUI GÉNÈRENT LE
RISQUE PAR RAPPORT AUX FACTEURS POUVANT
RÉDUIRE L'INCERTITUDE (ISA 570 (RÉVISÉE)
PAR. 16)**



ANNEXE 6

CRITÈRES POUR DETERMINER LES « AUTRES INFORMATIONS » CONFORMÉMENT À LA NORME ISA 720 (RÉVISÉE)

Contexte

Au cours de sa mission, le commissaire doit déterminer si les informations financières (autres que les états financiers ou son rapport du commissaire) et non financières fournies par l'organe de gestion impliquent le respect de la norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

Afin de pouvoir déterminer quels documents sont visés par la définition de la norme ISA 720 (Révisée), le commissaire devra déterminer si le(s) document(s) répond à *tous* les critères repris ci-dessous. Par ailleurs, quelques exemples concrets sont présentés afin de comprendre les critères, complétés par des informations importantes de la norme ISA 720 (Révisée).

454

ANNEXE 6

Critères auquel le(s) document(s) doivent répondre

- 1) Il s'agit d'un document⁽¹⁾ établi sur une base annuelle⁽²⁾.
- 2) Le document a été établi en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique.
- 3) Les destinataires du document sont (en premier lieu) des actionnaires ou des parties prenantes similaires.

La mise à la disposition du document des actionnaires (ou des parties prenantes similaires) se fait en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique, indépendamment si par après ce document est rendu public au « grand public » (p. ex. en le déposant).

En d'autres termes, le dépôt du document ne déclenche pas en soi l'application de la norme ISA 720 (Révisée).

- 4) Le document consiste à fournir des informations sur *tous* les points suivants:
 - Les activités de l'entité contrôlée, et
 - Les résultats financiers, et
 - La situation financière
 tels qu'il sont présentés dans les comptes annuels (consolidés).
- 5) Le document accompagne les comptes annuels (consolidés) et le rapport du commissaire.

Il convient de noter que le terme « accompagner » doit généralement être lu comme « mis à la disposition en même temps aux actionnaires afin d'être lu conjointement avec les comptes annuels (consolidés) et le rapport du commissaire ». La norme ISA 720 (Révisée), paragraphe 13 (c), précise les mesures à prendre par le commissaire dans le cas où une partie ou la totalité du ou des documents ne sera disponible qu'après la date du rapport du commissaire.

⁽¹⁾ Ou un ensemble de documents qui, ensemble, servent le même objectif (cf. ISA 720 (Révisée), par. A3).

⁽²⁾ Le par. A2 de la norme ISA 720 (Révisée) stipule également : « Généralement, le rapport annuel est préparé sur une base annuelle. Cependant, lorsque les états financiers faisant l'objet de l'audit sont établis pour une période de moins d'un an ou de plus d'un an, il se peut qu'un rapport annuel soit également préparé pour couvrir la même période que les états financiers. ».

	Rapport de gestion sociétés (art. 3:5/3:6 CSA) (y compris ou non de la déclaration informations non financières)	Rapport de gestion associations et fondations (à l'exception des petites CSA) (art. 3:48/3:52 CSA)	Rapport de rémunération secteur public (art. 3:12, §1 CSA) (qui n'est pas repris dans le rapport de gestion)	Rapport d'activités (rapport moral)	Déclaration du président reprise dans le rapport annuel
Informations annuelles?	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Etabli en application de la législation, la réglementation ou la pratique.	Oui (art. 3:5 CSA)	Oui (art. 3:48/3:52 CSA)	Oui (art. 3:12, §1 CSA)	Oui (la pratique)	Oui (la pratique)
Destiné aux actionnaires ou à des parties prenantes similaires?	Oui	Oui	Non (il n'est pas prévu que ce rapport soit mis à la disposition des actionnaires avant la publication par le biais du dépôt – en d'autres termes, le document n'est pas destiné au « grand public » et donc pas (uniquement) aux actionnaires ⁽¹⁾)	Oui (la pratique)	Oui (la pratique)
Information sur les activités de l'entité contrôlée, ses résultats financiers et sa situation financière tels que présentés dans les comptes annuels (consolidés)?	Oui	Oui	Non (le rapport de rémunération ne consiste pas à fournir des informations complémentaires ni à être lu conjointement avec les comptes annuels)	Oui	Oui
Accompagne les comptes annuels (consolidés) et le rapport du commissaire?	Oui	Oui	Non	Oui	Oui (repris dans le rapport annuel)

⁽¹⁾ Le dépôt (et donc la communication au "grand public") dans les 30 jours après l'approbation des comptes annuels (consolidés) n'est pas visé par ce critère. En effet, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), les « autres informations » obtenues après la date du rapport du commissaire sont également visées par la norme ISA 720 (Révisée) (par. 6 et 13 (c)).

Ne répond pas aux besoins d'information d'un groupe de parties prenantes particulier et n'est pas publié en tant que document autonome?	Non	Non	Oui (le rapport de rémunération a un objectif spécifique et est publié de manière séparé)	Non	Non (repris dans le rapport annuel qui fait partie, dans sa totalité, des « autres informations »)
Conclusion	Toutes les conditions sont remplies	Toutes les conditions sont remplies	Pas toutes les conditions sont remplies	Toutes les conditions sont remplies	Toutes les conditions sont remplies
Base légale ou réglementaire pour les procédures de vérification	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 3:5/3:6 CSA - Art. 3:75 CSA (concordance avec les comptes annuels (consolidés) et exhaustivité) - ISA 720 (Révisée) (anomalie significative) - Norme complémentaire (version révisée 2020) - Vérification générale du respect du CSA (e.a. le respect des dispositions relatives au dépôt et le délai du dépôt) et des statuts 	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 3:48/ 3:52 CSA - Art. 3:75 CSA (concordance avec les comptes annuels (consolidés) et exhaustivité) - ISA 720 (Révisée) (anomalie significative) - Norme complémentaire (version révisée 2020) - Vérification générale du respect du CSA (e.a. le respect des dispositions relatives au dépôt et le délai du dépôt) et des statuts 	<p>Vérification générale du respect du CSA (e.a. l'établissement et le respect des dispositions relatives au dépôt et le délai du dépôt) et des statuts</p>	ISA 720 (Révisée) (anomalie significative)	ISA 720 (Révisée) (anomalie significative)

- 6) Il ne s'agit pas d'un document qui a été établi en application de la loi ou la réglementation (ou la pratique) en vue de répondre aux besoins d'information d'un groupe de parties prenantes en particulier ou de satisfaire à des obligations d'information particulières et qui est publié en tant que document autonome.

Exemples concrets

ANNEXE 1 DE LA NORME COMPLEMENTAIRE (VERSION REVISEE 2020) – ILLUSTRATION SCHEMATIQUE RELATIVE AU RAPPORT DE GESTION

457

Procédures de vérification (voir par. 38)

Procédures à effectuer	Base légale sociétés et associations	Applicable au rapport de gestion établi sur une base volontaire
Vérification que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au CSA	CSA (respect)	Oui – respect du CSA
Vérification de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels (consolidés)	CSA ISA 720 (Révisée)	Oui – ISA 720 (Révisée)
Vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion	CSA	Oui – ISA 720 (Révisée) et respect du CSA
Vérifications de l'existence d'éventuelles anomalies significatives dans le rapport de gestion, en particulier par rapport à la connaissance acquise lors du contrôle	ISA 720 (Révisée)	Oui – ISA 720 (Révisée)

ANNEXE 6

Rapport

Rapport de gestion
Application de l'art. 3:75, §1, 1 ^{er} al., 6 ^o CSA (art. 3:80, §1, 1 ^{er} al., 5 ^o CSA)
Combinaison du CSA, la norme complémentaire et la norme ISA 720 (Révisée)
Dans la section "Aspects relatifs au rapport de gestion": a) opinion sur le respect de l'art. 3:6/3:32/3:48/3:52 CSA; b) opinion sur la concordance avec les comptes annuels; c) mention si des anomalies significatives existent par rapport à la connaissance acquise lors du contrôle

RÉSUMÉ DE QUELQUES INFORMATION IMPORTANTES DE LA NORME ISA 720 (RÉVISÉE)

La norme ISA 720 (Révisée) définit, au par. 12 (a) le rapport annuel comme suit:

12. (a) *Un document ou un ensemble de documents généralement préparés sur une base annuelle par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique, dont l'objectif consiste à fournir aux actionnaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière, tels qu'ils sont présentés dans les états financiers. Un rapport annuel contient ou accompagne les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états et comprend généralement des informations sur l'évolution de l'entité, ses perspectives d'avenir et les risques et incertitudes auxquels elle est exposée, une communication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des rapports en matière de gouvernement d'entreprise.*

Les paragraphes A4 et A5 expliquent:

A4. *Un rapport annuel peut être mis à la disposition des utilisateurs sous forme papier ou électronique, y compris sur le site internet de l'entité. Un document (ou un ensemble de documents) peut répondre à la définition d'un rapport annuel quelle que soit la façon dont il est mis à la disposition des utilisateurs.*

A5. *Le rapport annuel diffère quant à sa nature, son objet et son contenu d'autres rapports, tels que les rapports préparés en vue de répondre aux besoins d'information d'un groupe de parties prenantes en particulier ou de satisfaire à des obligations d'information particulières imposées par la réglementation (même lorsque ces rapports doivent être rendus accessibles au public). Des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie de l'ensemble de documents qui constituent un rapport annuel (sous réserve de la législation, de la réglementation ou de la pratique) et, par conséquent, ne font pas partie des autres informations entrant dans le champ d'application de la présente Norme ISA, incluent:*

- *Les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite;*
- *Les rapports de responsabilité sociale des entreprises;*
- *Les rapports sur le développement durable;*
- *Les rapports sur la diversité et l'égalité des chances;*
- *Les rapports sur la responsabilité du fait des produits;*
- *Les rapports sur les pratiques et les conditions de travail;*
- *Les rapports sur les droits de l'homme.*

Pour rappel

Les diligences requises par la norme ISA 720 (Révisée) sont – en résumé:

- 1) Existe-t-il une incohérence significative entre les « autres informations » (liée aux comptes annuels (consolidés)) et les comptes annuels (consolidés)?
- 2) Existe-t-il une incohérence significative entre les « autres informations » (liée aux comptes annuels (consolidés)) et la connaissance que le commissaire a acquis lors de l'audit (application de la norme ISA 315 (Révisée))?

- 3) Existe-t-il une anomalie significative entre les « autres informations » (non liée aux comptes annuels (consolidés)) et la connaissance que le commissaire a acquis lors de l'audit?

Lorsqu'il existe une anomalie significative non corrigée dans les autres informations, celle-ci devra être rapportée.

La connaissance acquise par l'auditeur lors de l'audit

- la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, acquise conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁽³⁾ (par. A31)
- peut également englober des éléments de nature prospective (Par. A32)
- Pour de nombreux éléments contenus dans les autres informations, le souvenir qu'a l'auditeur des éléments probants recueillis et des conclusions dégagées lors de l'audit peut être suffisant pour lui permettre d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit (par. A34)
- L'auditeur s'en remet à son jugement professionnel pour déterminer si — et, le cas échéant, dans quelle mesure — il se reporte à la documentation d'audit pertinente ou encore procède à des demandes d'informations auprès des membres appropriés de l'équipe affectée à la mission ou des auditeurs appropriés des composants. Cependant, il peut ne pas être nécessaire pour chacun des éléments contenus dans les autres informations que l'auditeur se reporte à la documentation d'audit pertinente, qu'il procède à des demandes d'informations auprès des membres appropriés de l'équipe affectée à la mission ou des auditeurs des composants appropriés. (par. A36)

⁽³⁾ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphes 11-12.

ANNEXE 7

PRINCIPAUX TEXTES LÉGISLATIFS RELATIFS À DES POINTS AYANT UN IMPACT SUR LE RAPPORT DU COMMISSAIRE

1. Code des sociétés et des associations

Comptes annuels

Sociétés dotées de la personnalité juridique	Art. 3:1
Associations	Art. 3:47
Fondations	Art. 3:51

Définition contrôle légal

Sociétés dotées de la personnalité juridique	Art. 3:55
Associations	Art. 3:98, §1
Fondations	Art. 3:99, §1

Rapport de gestion

Sociétés dotées de la personnalité juridique	Art. 3:6 Art. 3:32 (rapport de gestion sur les comptes consolidés)
Associations	Art. 3:48
Fondations	Art. 3:52

Rectification des comptes annuels

Sociétés dotées de la personnalité juridique	Art. 3:19
Associations	Art. 3:49
Fondations	Art. 3:53

Rapport du commissaire

Sociétés dotées de la personnalité juridique	Art. 3:74-art. 3:75 Art. 3:80 (rapport du commissaire sur les comptes consolidés)
Associations	Art. 3:98, §2
Fondations	Art. 3:99, §2

Conflits d'intérêts

Sociétés à responsabilité limitée	Art. 5:76-art. 5:77
Sociétés coopératives	Art. 6:64-art. 6:65
Sociétés anonymes	Art. 7:96 (administration moniste) Art. 7:115 (administration duale)
Associations	Art. 9:8
Fondations	Art. 11:9

Distributions

Sociétés à responsabilité limitée	Art. 5:142-art. 5:143 (tests d'actif net et de liquidité)
Sociétés coopératives	Art. 6:115-art. 6:116 (tests d'actif net et de liquidité)
Sociétés anonymes	Art. 7:213 (acompte sur dividende)

Confirmation au comité d'audit

Sociétés anonymes	Art. 7:99, §7 Art. 7:119, §7 (comptes consolidés)
-------------------	--

2. Règlementation (UE) n° 537/2014

Entités d'intérêt public	Art. 10 – Rapport d'audit
--------------------------	---------------------------

ANNEXE 8

**SÉLECTION DE RÉFÉRENCES AU RAPPORT DU
COMMISSAIRE DANS LE VADEMECUM, LES AVIS,
CIRCULAIRES ET COMMUNICATIONS ÉMIS PAR
L'INSTITUT DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES, AINSI
QUE DE CERTAINS AVIS DE L'ICCI RELATIFS AU
RAPPORT DU COMMISSAIRE**

AVERTISSEMENTS : Dans la doctrine reprise ci-après, il est des fois fait référence aux Normes générales de révision. Etant donné que celles-ci sont abrogées à partir de la double date d'application des normes ISA en Belgique (2012 respectivement 2014), le lecteur utilisera cette doctrine avec discernement, en fonction des circonstances, ainsi qu'en tenant compte des normes ISA applicables en Belgique et de la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique.

A. Avis, circulaires et communications émis par l'IRE relatifs au rapport du commissaire (www.ibr-ire.be)

466

ANNEXE 8

- Avis 2021/03 du 3 mars 2021 relatif aux sociétés contrôlées par les pouvoirs publics – Nouvelle obligation relative à la publication d'un rapport de rémunération – remplacement de l'avis 2018/01
- Avis 2020/03 du 8 décembre 2020 relatif à l'impact du COVID-19 sur l'audit de l'exercice 2020 – points clés
- Avis 2019/15 du 18 décembre 2019 relatif à l'obligation de rédiger un rapport de gestion dans les grandes A(I)SBL et Fondations – rapport du commissaire y relatif
- Avis 2019/14 du 16 décembre 2019 relatif aux rapports de commissaire émis à partir du 1er janvier 2020 (régime transitoire)
- Avis 2019/10 du 9 avril 2019 relatif à l'interruption du mandat de commissaire
- Avis 2019/09 du 28 mars 2019 relatif au remplacement de la Circulaire D021/10 relative à la date de la lettre d'affirmation
- Avis 2019/06 du 15 mars 2019 relatif à l'application non automatique de l'art. 138 C. Soc. en cas de diminution de l'actif net à moins de la moitié du capital
- Avis 2019/03 du 15 février 2019 relatif à l'impact du Brexit sur le rapport du commissaire
- Avis 2019/02 du 31 janvier 2019 relatif à la vérification du registre UBO – mission du commissaire et impact sur le rapport du commissaire
- Avis 2017/06 du 6 octobre 2017 relatif au projet de norme relative à l'application des normes ISA (la nouvelle et les révisées) en Belgique – état des lieux et retrait de l'avis 2017/03
- Avis 2017/04 du 8 septembre 2017 relatif au rapport du commissaire – Portée de la déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation (art. 144, §1, 7° C. Soc.)
- Avis 2017/02 du 2 mars 2017 relatif aux règles applicables au rapport de commissaire relatif à l'exercice 2016
- Avis 2017/01 du 19 janvier 2017 relatif au rapport du commissaire
- Avis du 5 mars 2010, modifié le 29 octobre 2010, relatif à la mission du commissaire concernant le nouvel état XVIIIbis de l'annexe aux comptes annuels
- Avis du 20 juillet 2010 relatif au cadre normatif actuel et futur de l'IRE
- Circulaire 2013/05 du 16 avril 2013 relative à l'application des normes ISA proportionnellement à la taille et à la complexité de l'entité (« *scalability* » des normes ISA)

- Communication 2022/09 du 5 septembre 2022 relative à la consultation publique sur le projet de norme relative à l'application des normes ISA 250 (Révisée), 315 (Révisée 2019) et 540 (Révisée) en Belgique
- Communication 2021/19 du 1^{er} décembre 2021 relative à la consultation publique sur les projets de norme Conseil d'entreprise, ESEF, ISAE 3000 et ISAE 3400 et le projet de norme révisant la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicable en Belgique
- Communication 2020/23 du 1^{er} décembre 2020 relative à la consultation publique sur les projets de normes test d'actif net et test de liquidité
- Communication 2020/15 du 10 juillet 2020 relative à la consultation publique sur le projet de norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique – adaptation au Code des sociétés et des associations (délai : 15 août 2020)
- Communication 2020/11 du 6 mai 2020 concernant la loi de réparation CSA – rapport de commissaire pour les A(I)SBL et les fondations
- Communication 2019/09 du 17 avril 2019 concernant la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses
- Communication 2019/07 du 29 mars 2019 relative à l'abrogation de la Circulaire 2011/03
- Communication 2019/06 du 26 mars 2019 relative à l'approbation par le ministre de l'Economie des deux normes relatives à l'application des normes ISA en Belgique
- Communication 2018/20 du 30 octobre 2018 relative à l'Arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO
- Communication 2018/11 du 27 juin 2018 relative à la question et réponse parlementaires relatives au champ d'application de l'exemption concernant la déclaration non financière
- Communication 2018/01 du 5 février 2018 relative à la consultation publique sur le nouveau projet de norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle légal de comptes annuels ou consolidés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire (délai : 5 mars 2018)
- Communication 2017/17 du 21 décembre 2017 relative à la consultation publique sur le nouveau projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique (délai : 25 janvier 2018)
- Communication 2017/13 du 14 décembre 2017 relative à la note technique – Synthèse de la démarche d'audit dans des entités non complexes
- Communication 2017/06 du 28 mars 2017 relative au rapport du commissaire dans les associations et fondations
- Communication 2016/11 du 8 novembre 2016 relative aux publications sur le site de l'ICCI : Normes ISA applicables aux petites entités – Mise à jour du Pack PE-KE et des checklists ISA – Lettres d'affirmation
- Communication 2014/10 du 29 octobre 2014 relative à (1) la vérification du bilan social par le réviseur d'entreprises et (2) le rapport d'analyse sur la structure de la rémunération des travailleurs (AR et AM du 25 avril 2014)
- Communication 2012/07 du 9 mai 2012 relative à la description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques

- Communication 2011/18 du 29 décembre 2011 au sujet de la loi du 20 décembre 2010 concernant l'exercice de certains droits des actionnaires de sociétés cotées – impact sur la fonction du commissaire, ayant ses effets les plus importants au 1^{er} janvier 2012 (*La remise des pièces au commissaire, la remise par lui de son rapport et la prorogation de l'assemblée générale*)
- Communication du 19 juillet 2010 relative à la loi du 6 avril 2010 sur le gouvernement d'entreprise dans les sociétés cotées
- Communication du 22 janvier 2010 concernant l'exercice de la fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées
- Communication du 20 février 2009 relative au rappel de quelques aspects de la mission du commissaire auprès d'une association ou fondation
- Communication du 31 janvier 2006 relative aux articles 96 et 119 du Code des sociétés (rapport de gestion) et 144 et 148 du Code des sociétés (rapport du commissaire)

B. Extraits du IRE, *Vademecum* 2009, Tome 1 : Doctrine

- Rapport de révision à l'occasion de la première année de mandat
 - La société n'a pas fait précédemment l'objet d'un contrôle conforme aux normes
 - La société a fait l'objet d'une révision conforme aux normes
 - Nomination tardive du commissaire
- Mention dans le rapport de révision en cas d'infraction au droit des sociétés
 - Il doit exister un risque de préjudice
 - Que faut-il entendre par correction?
 - Importance relative
 - Relation entre le rapport de révision et l'information de l'assemblée générale
- Événements survenus après la clôture de l'exercice
 - Généralités
 - Modifications des comptes après la signature du rapport de révision
- Rapport de carence et fin du mandat
- Signature du rapport
 - 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
- Lettre d'affirmation
 - Principe
 - Responsabilité des signataires
 - Responsabilité des signataires de la lettre d'affirmation
 - Responsabilité de la société auditée
 - Secret professionnel
 - Refus de signer la lettre d'affirmation
 - Notion de « garantie »

C. Etudes IRE, *La société et son commissaire* – Cas pratiques, 2004

- Comment présenter la certification des comptes auprès de certaines entités publiques dont certains commissaires n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises?
- Intervention d'un collaborateur (exclusif) au nom d'une société de révision
- A qui revient la responsabilité en cas de délégation de signature?
- Que se passe-t-il quand il y a divergence entre le procès-verbal de la réunion du conseil d'entreprise et sa communication à l'assemblée générale?
- Quelle est la forme du rapport à établir destiné au comité pour la prévention et la protection au travail qui exerce la fonction du conseil d'entreprise?
- Le réviseur d'entreprises doit-il rédiger un rapport de révision sur les comptes d'une succursale ayant un conseil d'entreprise?
- 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?
- Infractions aux dispositions relatives à la consolidation : faut-il que le commissaire mentionne l'infraction, et si oui, dans quel rapport?
- Que se passe-t-il quand il y a désaccord entre les membres d'un collège de commissaires?
 - Modifications des comptes annuels après la signature du rapport de révision : faut-il rédiger un nouveau rapport?
 - 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?
- Comment se passe la rédaction du rapport de révision lorsqu'un commissaire suppléant exerce la fonction de commissaire?

D. Sélection d'avis émis par l'ICCI relatifs au rapport du commissaire (www.icci.be) (Mots-clés : rapport du commissaire, rapport de carence, commissarisverslag, verslag van niet-bevinding)

- Advies van 8 december 2022 : Key audit matters (kernpunten van de controle) in het commissarisverslag van een niet OOB – Key audit matters (points clés d'audit) dans le rapport de commissaire d'une entité non EIP
- advies van 16 november 2022 : Moment van afsluiting van een boekjaar – Moment de la clôture d'un exercice (ontbinding en vereffening – dissolution et liquidation)
- Advies van 6 juni 2022 : Commissarisverslag met betrekking tot de liquiditeitstest – Termijn van ondertekening – Rapport du commissaire sur le test de liquidité – délai de signature
- Advies 15 december 2021 : Begrip van de opdracht van de commissaris in artikel 7:96 WVV wanneer alle bestuurders een belangenconflict hebben – Compréhension de la mission du commissaire dans l'article 7:96 CSA lorsque tous les administrateurs ont un conflit d'intérêts
- Advies van 2 november 2021 : Liquiditeits- en nettoactiefest – Test de liquidité et test d'actif net – application dans le cadre d'une liquidation
- Advies van 7 juli 2021 : Verslag van niet-bevinding – Rapport de carence

- Advies van 28 juni 2021 : Impact van een onthouding op de resultatenrekening van boekjaar N-1 op het oordeel over de resultatenrekening van boekjaar N – Impact d’une abstention sur le compte de résultats de l’exercice N-1 sur l’opinion du compte de résultats de l’exercice N
- Advies van 30 maart 2021 : UBO – categorie – vermelding in het commissarisverslag – UBO – catégorie – mention dans le rapport du commissaire
- Advies van 14 mei 2020 : Nieuw WVV – commissarisverslag – liquiditeitstest
- Advies van 16 april 2020 : Art. 5:143 WVV – ondertekening representation letter
- Avis du 4 février 2020 : ASBL où un commissaire est nommé – obligation de déposer et publier ses comptes annuels et le rapport du commissaire
- Advies van 25 juli 2019 : Ondertekening van de gepubliceerde versie van het commissarisverslag
- Avis du 13 juin 2019 : Association de fait et le registre UBO
- Advies van 7 juni 2019 : Geconsolideerde jaarrekening en verslag van niet-bevinding
- Avis du 26 février 2019 : Non-respect de l’obligation de soumettre les comptes annuels à l’approbation de l’assemblée générale dans les six mois de la clôture de l’exercice
- Avis du 9 juillet 2018 : Application de l’article 523 du Code des sociétés (conflit d’intérêts)
- Advies van 9 mei 2018 : Vragen voorgelegd met betrekking tot het toepassingsgebied van de kernpunten van de controle en meer in het bijzonder van ISA 701
- Advies van 2 maart 2018 : Commissarisverslag en materialiteit voor controle van een OOB
- Advies van 20 juli 2017 : Impact op het commissarismandaat van de zetelverplaatsing van een vennootschap naar Zwitserland
- Advies van 28 juni 2017 : Commissarisverslag over een voorgaand boekjaar na de zetelverplaatsing van de vennootschap vanuit België naar Nederland
- Advies van 29 maart 2017 : Impact van de niet up-to-date elektronische versie van het NBB-model van jaarrekening op het commissarisverslag
- Advies van 18 maart 2016 : Ondertekening van de gepubliceerde versie van het commissarisverslag
- Advies van 1 december 2015 : Precisering van ICCI-advies met betrekking tot de taalwetgeving
- Advies van 29 juni 2015 : Controleverklaring van de commissaris – wijziging van referentiekader (ISA normen)
- Advies van 10 april 2014 : Impact van taalwetgeving op commissarisverslagen en op auditverslagen in het algemeen
- Advies van 2 juli 2013 : Hanteren van een gemeenschappelijke (merk)naam om te worden benoemd als commissaris/bedrijfsrevisor
- Avis du 3 avril 2013 : Rapport du commissaire sur une société dont la faillite est inévitable suite à une cession d’actif dans le cadre d’une procédure de réorganisation judiciaire
- Avis du 10 août 2012 : Rectification des comptes annuels 2011 – rapport du commissaire
- Avis du 21 décembre 2011 : Rapport du commissaire sur les comptes annuels d’une société en discontinuité

- Advies van 31 maart 2011 : Commissarisverslag en systematische laattijdige neerlegging van de jaarrekening
- Advies van 23 november 2010 : Gevolgen op het commissarisverslag van het niet-naleven van de procedure bij een belangenconflict
- Avis du 16 août 2010 : Dépôt à la Banque nationale de Belgique du scan du rapport de commissaire signé
- Avis du 5 août 2010 : Dépôt à la Banque nationale de Belgique du scan du rapport de commissaire signé
- Avis du 30 juin 2010 : Rapport de carence et fin du mandat
- Advies van 19 mei 2010 : Weigering vanwege cliënt van publicatie commissarisverslag
- Advies van 30 april 2010 : Toepassing van artikel 143 van het Wetboek van vennootschappen
- Advies van 7 juli 2009 : Uitsstel van algemene vergadering
- Advies van 25 mei 2009 : Verbetering van een jaarrekening na neerlegging
- Avis du 5 juin 2008 : Remise tardive du rapport de gestion par l'organe de gestion
- Advies van 21 mei 2008 : Commissarisverslag in het kader van de vereffening van een naamloze vennootschap
- Advies van 29 april 2008 : Toepassing van artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen in een vennootschap in vereffening
- Avis du 19 septembre 2007 : Le rapport du commissaire et le rapport de gestion
- Avis du 31 juillet 2007 : Absence de comptes annuels dans une fondation d'utilité publique

E. Frequently Asked Questions (FAQs) relatives au rapport du commissaire publiées sur le site de l'ICCI

- I.C. Le rapport de gestion fait-il partie des comptes annuels? (19/06/2015)
- I.C. Faut-il se référer uniquement aux normes nationales même si la mission est exécutée conformément aux normes ISA ou peut-on également se référer aux normes ISA? (19/06/2015)
- I.C. En matière de continuité de l'exploitation des entreprises, la norme ISA 570 modifie-t-elle l'approche du commissaire suivie antérieurement? (19/06/2015)
- I.C. Les normes ISA ont-elles modifié l'approche du commissaire en matière de chiffres correspondants? (19/06/2015)
- VI.B. Qu'est-ce qu'une opinion sans réserve? (15/05/2015)
- VI.B. Qu'est-ce qu'une opinion avec réserve? (15/05/2015)
- VI.B. Qu'entend-on par opinion d'abstention? (15/05/2015)
- VI.B. Qu'est-ce qu'une opinion négative (défavorable)? (15/05/2015)
- VI.B. Quel est l'impact sur le rapport du commissaire d'un dépôt systématiquement tardif auprès de la Banque nationale? (15/05/2015)
- VI.B. Quelles actions un commissaire peut-il entreprendre lorsqu'un client refuse le dépôt et la publication du rapport du commissaire? (15/05/2015)
- FAQ COVID-19 : Going Concern (26.03.2020)
- FAQ COVID-19 : Comment traiter les conséquences du COVID-19 dans le rapport du commissaire sur l'exercice clos le 31/12/2019? (10.04.2020)

ANNEXE 9

NORME COMPLÉMENTAIRE (VERSION RÉVISÉE 2020) AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT (ISA) APPLICABLES EN BELGIQUE

NORME COMPLÉMENTAIRE (VERSION RÉVISÉE 2020) AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT (ISA) APPLICABLES EN BELGIQUE

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

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

Vu le projet de norme de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soumis à une consultation publique ayant eu lieu du 10 juillet au 15 août 2020 ;

Vu les réactions reçues à cette consultation publique ;

Considérant ce qui suit :

- (1) Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.*
- (2) Le Conseil de l'Institut a constaté qu'une norme complémentaire aux norms ISA applicables en Belgique était nécessaire afin de couvrir dans le contexte normatif les spécificités belges relatives au rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle légal de comptes annuels ou consolidés et aux autres aspects relatifs à la mission du commissaire.*
- (3) Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a, dans ce contexte, adopté le 29 mars 2013 la « norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire » (ci-après « norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique »), ayant pour objectif de prendre en compte les spécificités belges relatives au rapport du commissaire – notamment les articles 140, 142, 144 et 148 du Code des sociétés en vigueur à l'époque – et celles relatives aux délais légaux ou réglementaires pour l'arrêté des comptes annuels (ou consolidés) et la mise à disposition des comptes annuels (ou consolidés) et/ou du rapport de gestion, ainsi que de prévoir un rapport belge harmonisé pour les contrôles des comptes annuels et des comptes consolidés effectués conformément aux normes ISA. En outre, cette norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique prévoit des diligences complémentaires à la norme ISA 580 portant sur les déclarations additionnelles belges à mentionner dans la lettre d'affirmation. Cette norme a été approuvée le 25 avril 2013 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 22 août 2013 par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du*

Ministre ayant l'Economie dans ses attributions publié au Moniteur belge du 28 août 2013 (p. 56832).

- (4) *La norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique a été modifiée par la norme modifiant la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique (art. 144, 1er al., 9° C. Soc.), adoptée par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en date du 26 août et 1^{er} décembre 2016, afin de prendre en compte la transposition de la directive européenne comptable¹ en Belgique. Celle-ci a été approuvée le 14 décembre 2016 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 13 mars 2017 par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions publié au Moniteur belge du 17 mars 2017 (p. 37673).*
- (5) *Le Règlement européen N° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission, et la transposition de la Directive européenne 2014/56/UE du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés contiennent de nouvelles exigences relatives au rapport d'audit. Cette réforme de l'audit a été transposée en Belgique par la loi du 29 juin 2016 portant dispositions diverses en matière d'Economie et la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.*
- (6) *La Directive européenne 2014/95/UE du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, contient de nouvelles exigences pour le commissaire lorsque son rapport concerne certaines entités d'intérêt public. Cette directive a été transposée en Belgique par la loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes. Ces modifications sont applicables aux exercices commençant le 1er janvier 2017 ou au cours de l'année civile 2017.*
- (7) *La norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique a été modifiée par la norme du 21 juin 2018². Celle-ci a été approuvée le 26 juillet 2018 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 26 février 2019 par*

¹ Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

² Norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.

le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions publié au Moniteur belge du 12 mars 2019 (p. 25929). Cette modification a notamment engendré une adaptation de son intitulé qui est devenu « Norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA ».

- (8) *Le 4 avril 2019, la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses a été publiée au Moniteur belge (p. 33239). L'Arrêté Royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations a été publié au Moniteur belge (p. 42246). Avec ces publications, le droit des sociétés et des associations a été profondément réformé. La loi du 28 avril 2020 portant transposition de la directive (UE) 2017/828 du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2017 modifiant la directive 2007/36/CE en vue de promouvoir l'engagement à long terme des actionnaires, et portant des dispositions en matière de société et d'association (« la loi de réparation ») a apporté certaines modifications au Code des sociétés et des associations (CSA).*
- (9) *La présente norme (version révisée 2020) vise à intégrer les diverses modifications exposées aux considérants (3) à (6). Pour des raisons de simplification, le Conseil de l'Institut a décidé de raccourcir le titre de la présente norme pour l'intitulé : « norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique ».*
- (10) *La présente norme contient une introduction, des dispositions générales, des diligences requises et des modalités d'application. Le réviseur d'entreprises doit respecter l'intégralité du texte de la présente norme, y compris ses modalités d'application, pour en comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises.*

Les modalités d'application sont des lignes directrices qui sont pertinentes pour une compréhension des objectifs fixés dans la présente norme. Les modalités d'application explicitent plus amplement les diligences requises et peuvent :

- Expliciter plus précisément ce qu'une diligence requise signifie ou vise à couvrir ; cela peut être fait, entre autres, en se référant à la législation ou à la réglementation ;*
- Donner des exemples appropriés dans les circonstances.*

En toute circonstance, le réviseur d'entreprises doit exercer son jugement professionnel et faire preuve d'esprit critique

- (11) *La présente norme s'applique uniquement aux réviseurs d'entreprises et ne vise pas d'autres professionnels. L'article 3:55 du Code des sociétés et des associations définit le terme « contrôle légal des comptes annuels ». L'Institut des Réviseurs*

d'Entreprises a toujours travaillé dans un souci de maintien de la cohérence du cadre normatif à un niveau de qualité le plus élevé possible et ce dans l'intérêt général. Conformément à la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA, les normes ISA s'appliquent aux missions de contrôle légal des (d'un) état(s) financier(s) (audit) exécutées par un réviseur d'entreprises, tel que défini à l'article 3:55 du Code des sociétés et des associations. Par analogie, les normes ISA s'appliquent également au contrôle des états financiers (audit) qui est confié au commissaire ou exclusivement à un réviseur d'entreprises par ou en vertu d'une loi ou d'une réglementation ou qui s'assortit, pour les entités non spécifiquement visées par le Code des sociétés et des associations, de la publication du rapport visé aux articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations, pour autant qu'il n'existe aucune norme ou recommandation particulière pour l'exécution de cette mission. L'application des normes est proportionnelle, comme stipulé à l'article 31, §5 de la loi du 7 décembre 2016. Tant la réforme européenne de l'audit que les normes ISA prévoient que l'application concrète des normes soit proportionnelle aux caractéristiques de chaque entité soumise à un audit, notamment : la taille, la complexité et la nature de l'entité (p.ex. : associations).

A ADOPTE DANS SA SEANCE DU 27 NOVEMBRE 2020 LA NORME SUIVANTE.

Approbation de la présente norme

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté en date du 28 août 2020 le projet de la présente norme et l'a soumis à l'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques et du ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Conformément à l'article 31, §1, alinéas 5 et 6, de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, l'Institut a été entendu et a adopté le projet modifié de norme le 27 novembre 2020 suite à la demande de reformulation du Conseil supérieur des Professions économiques sur la base de ses propres observations, de l'audition ou des observations du Collège, de la FSMA et/ou de la Banque Nationale de Belgique.

Conformément à l'article 31, §2 de la loi susmentionnée, cette norme a été approuvée le 11 décembre 2020 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 25 février 2021 par le ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du ministre ayant l'Economie dans ses attributions publié au Moniteur belge du 10 mars 2021, p. 20298.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction

Champ d'application

Date d'entrée en vigueur

Objectifs

Définitions

Diligences requises et modalités d'application

I. Présentation et structure du rapport du commissaire

I.1. Introduction du rapport du commissaire

I.2. Signature du rapport du commissaire et mention du lieu d'établissement

I.3. Modèles de rapport

I.4. Structure du rapport du commissaire

II. Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés)

II.1. Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels (ou consolidés)

II.2. Points clés de l'audit

II.2.1. Particularités pour les rapports EIP

III. Autres obligations légales et réglementaires

III.1. Description des responsabilités

III.2. Rapport de gestion

III.2.1. Procédures de vérification

(i) La vérification que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au Code des sociétés et des associations

(ii) Vérification de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels (ou consolidés)

(iii) Vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion

(iv) La vérification de l'existence d'éventuelles anomalies significatives dans le rapport de gestion

III.2.2. Exigences en matière de rapport concernant le rapport de gestion

III.3. « Autres informations contenues dans le rapport annuel »

III.4. « Information non financière »

III.5. Vérification des documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1, 5°, 7°, 8° et §2 CSA

III.6. Bilan social

III.6.1. Diligences à effectuer sur le bilan social

III.6.2. Exigences en matière de rapport concernant le bilan social

- (i) Le bilan social ne fait pas partie des comptes annuels
- (ii) Le bilan social fait partie des comptes annuels

III.7. Mention relative à certains documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1, 5°, 7° et §2 CSA

III.8. Mentions relatives à l'indépendance du commissaire

III.9. Autres mentions requises par le CSA à reprendre dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires »

III.10. Vérification de la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (Par. A60-A61)

III.11. Répartition des résultats

III.12. Acompte sur dividende dans les SA

III.13. Test d'actif net et test de liquidité dans les SRL ou les SC

III.14. Respect par l'entité des dispositions des statuts et du Code des sociétés et des associations

III.15. Vérification du registre UBO

III.16. Intérêts opposés de nature patrimoniale lorsque la loi prévoit l'intervention du commissaire

III.17. Paragraphe relatif à d'autres points

III.18. Mentions spécifiques aux rapports EIP

IV. Déclarations écrites de la direction de l'entité

V. Rapport de carence

VI. Modification par l'assemblée générale de la proposition de répartition des résultats

VII. Vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et des documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés) et déclarations éventuelles y relatives

VII.1. Vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés)

VII.2. Vérification du dépôt des documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés) et déclarations éventuelles y relatives

ANNEXE 1 – ILLUSTRATION SCHEMATIQUE RELATIVE AU RAPPORT DE GESTION

Annexes 2 – Modèles de rapport

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

ANNEXE 2.1. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – ENTITÉ AUTRE QUE : UNE EIP, UNE ENTITÉ COTÉE, UNE ASBL, UNE AISBL OU UNE FONDATION

ANNEXE 2.2. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – EIP

ANNEXE 2.3. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – ENTITÉ COTÉE AUTRE QU'UNE EIP

ANNEXE 2.4. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – ASBL, AISBL OU FONDATION

ANNEXE 2.5. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES CONSOLIDÉS – EIP

ANNEXE 2.6. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES CONSOLIDÉS – ENTITÉ AUTRE QU'UNE EIP

ANNEXE 2.7. – MODELE DE RAPPORT DE CARENCE

INTRODUCTION

Champ d'application

<p>1. La présente norme s'applique au rapport que le commissaire doit adresser à l'assemblée générale de l'entité contrôlée en conformité avec les articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations, avec le Règlement (UE) N° 537/2014 et avec les normes ISA, ainsi qu'à certains aspects liés à la mission du commissaire. La présente norme s'applique également au rapport émis lors du contrôle qui s'assortit, pour les entités non visées par le Code des sociétés et des associations, de la publication du rapport visé aux articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations. (Voir par. A1-A2 et par. 7)</p> <p>2. Les paragraphes 11, 12, 21, 24, 25, 26, 27, 28 et 29 de la présente norme s'appliquent, par analogie, au contrôle des états financiers (audit) qui est confié exclusivement à un réviseur d'entreprises par ou en vertu d'une loi ou d'une réglementation applicable en Belgique. (par. A1)</p>	<p>A1. Une loi spécifique peut prévoir expressément que l'article 3:75 (et, le cas échéant, l'article 3:80) du Code des sociétés et des associations s'applique à d'autres entités non spécifiquement visées par le Code des sociétés et des associations, telles que les entités du secteur public et les entités ayant un conseil d'entreprise. (Voir par. 1 et 2)</p> <p>A2. La présente norme contient également les particularités du rapport du commissaire d'une EIP requises par l'article 10 du Règlement (UE) N° 537/2014. (Voir par. 1)</p>
---	--

Date d'entrée en vigueur et dispositions de modification

<p>3. La présente norme entre en vigueur le 10ème jour après la date de publication au Moniteur belge de l'avis d'approbation par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.</p> <p>4. La présente norme abroge la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle légal des comptes annuels ou consolidés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire, adoptée par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en date du 21 juin 2018, approuvée le 26 juillet 2018 par le Conseil supérieur des Professions Économiques (CSPE) et le 26 février 2019 par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions (avis publié au Moniteur belge du 12 mars 2019).</p> <p>5. A partir de la date d'entrée en vigueur de la présente norme, le paragraphe 5 de la Norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit (normes ISA), qui a été dernièrement modifiée par le Conseil de l'IRE en date du 21 juin 2018 et approuvée par le CSPE en date du 26 juillet 2018 et par le ministre ayant l'Economie dans ses attributions en date du 26 février 2019 (avis relatif à l'approbation publié au Moniteur belge du 12 mars 2019, p. 25929), est modifié comme suit : « Dans le contexte des normes ISA, le terme « entités cotées » vise les sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions ont sont admis aux négociations sur un marché réglementé, au sens de l'article 4:111 du Code des sociétés et des associations, ainsi que les sociétés cotées sur un marché non réglementé et les sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions ont sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE) ».</p> <p>6. A partir de la date d'entrée en vigueur de la présente norme, le paragraphe 3 de la Norme relative à l'application de la norme ISOC 1 en Belgique, adoptée par le Conseil de l'IRE en date du 28 février 2014 et approuvée par le CSPE en date du 11 mars 2014 et par le ministre ayant l'Economie dans ses attributions en date du 29 juillet 2014 (avis relatif à l'approbation publié au Moniteur belge du</p>	
---	--

8 août 2014, p. 58164), est modifié comme suit : « Lorsque les réviseurs d'entreprises doivent prévoir des politiques et procédures rendant obligatoire la revue de contrôle qualité pour les audits et les examens limités d'états financiers des sociétés cotées, il s'agit des sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions ~~ne sont~~ sont admis aux négociations sur un marché réglementé, au sens de l'article 4:111 du Code des sociétés et des associations, ainsi que ~~des sociétés cotées~~ sur un marché non réglementé et les sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE) ». ».

Objectifs

7. La présente norme a pour objectif de traiter des spécificités belges relatives au rapport du commissaire, afin : (Voir par. A3)
- (i) de permettre au commissaire d'établir un rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) conformément aux normes ISA, aux articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations et en ce qui concerne les entités d'intérêt public, compte tenu des spécificités requises par le Règlement (UE) N° 537/2014 ;
 - (ii) de permettre au commissaire de rédiger la partie sur les autres obligations légales et réglementaires relatives au rapport de gestion, le cas échéant, aux « autres informations contenues dans le rapport annuel », aux documents visés par l'article 3:12, §1, 5°, 7°, 8° et §2 du Code des sociétés et des associations et au respect des dispositions concernant la tenue de la comptabilité, du Code des sociétés et des associations et des statuts de l'entité contrôlée ;
 - (iii) de permettre au commissaire d'établir, le cas échéant, un rapport de carence conformément à l'article 3:74, alinéa 2 du Code des sociétés et des associations.
- La présente norme doit être lue conjointement avec les dispositions légales et réglementaires pertinentes et les normes ISA.
8. Le commissaire doit mentionner dans son rapport qu'il a effectué son audit selon les normes ISA telles qu'applicables en Belgique. Cette mention peut éventuellement être adaptée en fonction du moment de l'approbation des normes ISA en Belgique par le CPSE et le ministre ayant l'Economie dans ses attributions, ainsi qu'en fonction de l'application du paragraphe 8 de la norme (révisée en 2018) d'application en Belgique des normes ISA¹. Dans ce cas, le commissaire doit mentionner les normes ISA qu'il a appliquées en renvoyant à la date à laquelle ces normes ont été rendues applicables par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Le commissaire doit respecter toutes les normes ISA rendues applicables à cette date et ne peut pas choisir d'appliquer en partie ces normes ISA de manière sélective.
9. La présente norme a également pour objectif de traiter d'autres aspects liés à la mission du commissaire, à savoir :
- A3. La présente norme est une norme complémentaire aux normes ISA relatives aux déclarations écrites (ISA 580) et au rapport de l'auditeur indépendant (ISA 700 (Révisée), 701, 705 (Révisée) et 706 (Révisée)), ainsi qu'à la norme ISA 720 (Révisée) contenant les procédures à effectuer sur le rapport de gestion et, le cas échéant, les « autres informations contenues dans le rapport annuel ».
- La présente norme permet de prendre en compte les spécificités belges relatives au rapport du commissaire, notamment au niveau de sa structure et de son contenu, ainsi que du rapport de carence (Voir par. 117 et A9).
(Voir par. 7 et 9 (i))

¹ Le paragraphe 8 de la norme (révisée en 2018) d'application en Belgique des normes ISA stipule : « Sans préjudice des paragraphes 1 à 3 de la présente norme, dans la mesure où l'application dans le contexte belge des normes ISA ou BSE ou de leurs mises à jour éventuelles ne fait pas l'objet d'une norme belge, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette application ».

- (i) d'identifier les déclarations écrites complémentaires requises dans le contexte légal et réglementaire belge, et de permettre au commissaire d'obtenir de la direction de l'entité une lettre d'affirmation établie selon les normes ISA en tenant compte de ces déclarations complémentaires belges (Voir par. A3) ; et
- (ii) de déterminer les diligences requises relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et du dépôt des documents visés par l'article 3:12, §1, 5°, 7°, 8° et §2 du Code des sociétés et des associations relatifs à l'exercice précédent, en tenant compte des délais légaux et réglementaires prévus par le Code des sociétés et des associations.

Définitions

<p>10. Pour les besoins de l'application de la présente norme, il faut entendre par (Voir par. A4) :</p> <p>(i) « Code des sociétés et des associations » ou « CSA » : vise également la loi et la législation se référant aux dispositions du Code des sociétés et des associations ;</p> <p>(ii) « Règlement (UE) N°537/2014 » : le règlement (UE) N° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission ;</p> <p>(iii) « Normes ISA » : les <i>International Standards on Auditing</i> conformément à la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA ;</p> <p>(iv) « Code 2020 » : le Code belge de gouvernance d'entreprise 2020 au sens de l'article 3:6, §2, 1° CSA, désigné par l'AR du 12 mai 2019 comme code de gouvernance d'entreprise à respecter par les sociétés cotées conformément à l'article 3:6, §2, al. 4, CSA ;</p> <p>(v) « Commissaire » : le réviseur d'entreprises chargé du contrôle légal des comptes annuels et/ou le réviseur d'entreprises désigné, chargé du contrôle légal des comptes consolidés. Le terme « commissaire » désigne, selon la mission de contrôle réalisée, également le réviseur d'entreprises ;</p> <p>(vi) « Entité » : toute entité commerciale ou non commerciale du secteur privé ou du secteur public, y compris les ASBL, fondations, etc. ;</p> <p>(vii) « EIP » : une entité d'intérêt public visée à l'article 1:12 CSA ;</p> <p>(viii) « Entité cotée » dans le contexte des normes ISA : conformément au §5 de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA, il s'agit des sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de l'article 1:11 CSA, ainsi que sur un marché non réglementé et les sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE) ;</p>	<p>A4. Pour les termes non définis par la présente norme, il est renvoyé aux définitions reprises dans les normes ISA et le Code des sociétés et des associations. (Voir par. 10)</p>
---	--

(ix) « Contrôle légal » : le contrôle légal tel que visé aux articles 3:55, 3:98 et 3:99 CSA et aux articles 3:73 et 3:77 CSA ;	
(x) « Audit » : la notion d'audit tel que défini dans les normes ISA ;	
(xi) « Comptes annuels (ou consolidés) » : les comptes annuels ou consolidés visés à la Partie 1, Livre 3 CSA ou visés par la législation applicable aux entités autres que les entités auxquelles s'applique ledit Livre 3 ; vise également la notion d'« états financiers » au sens de la norme ISA 200, par. 13 (f) ;	
(xii) « Rapport du commissaire » : le rapport du commissaire émis dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels ou consolidés conformément aux articles 3:75 et 3:80 CSA, incluant le rapport sur les comptes annuels ou consolidés et les autres obligations légales et réglementaires ; le tout constitue un ensemble et est inséparable ;	
(xiii) « Arrêtés des comptes annuels (ou consolidés) » : l'établissement des comptes annuels (ou consolidés) conformément à l'article 3:11 (ou aux articles 3:23 et 3:24) CSA ou aux dispositions équivalentes des législations applicables aux entités autres qu'une entité visée par le Code des sociétés et des associations ;	
(xiv) « Organe d'administration » : en fonction de la forme juridique de l'entité, il peut s'agir de l'organe d'administration, le conseil d'administration, le conseil de surveillance, le conseil de direction ; vise également la notion de « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » au sens de la norme ISA 200, par. 13 (o) ;	
(xv) « Autres informations » telles que définies par la norme ISA 720 (révisée) : dans le contexte belge, il s'agit du rapport de gestion et, le cas échéant, des « autres informations contenues dans le rapport annuel » ;	
(xvi) « Rapport de gestion » ou « jaarverslag » en néerlandais : le rapport défini aux articles 3:5 et 3:6 CSA ; cette notion vise également le rapport de gestion sur les comptes consolidés défini à l'article 3:32 CSA et le rapport défini aux articles 3:48 et 3:52 CSA ;	
(xvii) « Rapport annuel » ou « jaarrapport » en néerlandais : « le rapport annuel » tel que défini par la norme ISA 720 (Révisée), à savoir un document ou une combinaison de documents généralement préparés sur une base annuelle par la direction ou l'organe d'administration en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique, dont l'objectif, consiste à fournir aux actionnaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière, tels qu'ils sont présentés dans les comptes annuels (ou consolidés). Un rapport annuel contient ou accompagne les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire sur ces comptes et comprend généralement le rapport de gestion, en ce compris, le cas échéant, la déclaration non financière annexée à celui-ci, la déclaration de gouvernement d'entreprise ou le rapport de rémunération visé à l'article 3:12, §1, 9° CSA ; pour les sociétés cotées il s'agit du rapport financier annuel au sens de l'article 12, §2 de l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé ;	

<p>(xviii) « Autres informations contenues dans le rapport annuel » : les informations financières ou non financières - autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire sur ceux-ci - contenues dans le rapport annuel de l'entité (Par. 12 c) de la norme ISA 720 (Révisée) ;</p> <p>(xix) « Opinion non modifiée » ou « Opinion modifiée » : ces termes définis par les normes ISA 700 (Révisée) et ISA 705 (Révisée) sont utilisés pour les besoins de la présente norme et visent conformément aux articles 3:75 et 3:80 CSA, respectivement une opinion sans réserve ou une opinion avec réserve, une opinion négative et une déclaration d'abstention (abstention d'opinion) ;</p> <p>(xx) « Points clés de l'audit » : tels que définis par le paragraphe 8 de la norme ISA 701, à savoir « les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise » ; cette notion comprend les « risques jugés les plus importants d'anomalie significative, y compris les risques d'anomalie significative liés à une fraude » visés à l'article 10, alinéa 2, c) du Règlement (UE) N° 537/2014 ;</p> <p>(xxi) « Paragraphe d'observation » : tel que défini par le paragraphe 7 (a) de la norme ISA 706 (Révisée), à savoir « paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur faisant référence à un point présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs » ;</p> <p>(xxii) « Paragraphe relatif à d'autres points » : tel que défini par le paragraphe 7 (b) de la norme ISA 706 (Révisée), à savoir « paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur, faisant référence à un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit » ;</p> <p>(xxiii) « Rapport de carence » : le rapport visé à l'article 3:74, alinéa 2 CSA.</p>	
---	--

DILIGENCES REQUISES ET MODALITÉS D'APPLICATION

I. Présentation et structure du rapport du commissaire

DILIGENCES REQUISES	MODALITÉS D'APPLICATION
<p>11. Le commissaire doit établir un rapport conformément à la norme ISA 700 (Révisée) et à la présente norme.</p> <p>12. Le commissaire doit identifier les destinataires du rapport selon les circonstances de la mission, l'entité contrôlée ainsi que l'exercice faisant l'objet du rapport dans le titre de son rapport. La terminologie utilisée pour identifier l'organe d'administration doit correspondre au minimum requis légalement et à la pratique effective dans l'entité contrôlée.</p>	

<p>13. Le rapport du commissaire doit comporter une introduction et deux parties distinctes, à savoir le « Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) » et les « Autres obligations légales et réglementaires ». Le tout constitue un ensemble et est inséparable.</p> <p>14. Si le commissaire estime devoir exprimer une opinion modifiée dans son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés), il doit considérer si celle-ci est la conséquence d'une non-obtention des explications et informations requises par l'article 3:75, §1, 2° ou 3:80, §1, 2° CSA. Si tel est le cas, il veillera à modifier la section y relative dans son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) en mentionnant qu'il n'a pas obtenu de l'organe d'administration (et des préposés) de l'entité, toutes les explications et informations requises pour son audit. Le commissaire veillera également à adapter la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».</p>	
<p>1.1. Introduction du rapport du commissaire</p>	
<p>DILIGENCES REQUISES</p> <p>15. Dans l'introduction, le commissaire doit spécifier que son rapport comporte, d'une part, le rapport sur les comptes annuels (ou consolidés), et, d'autre part, les autres obligations légales et réglementaires et que le tout constitue un ensemble et est inséparable.</p> <p>16. L'introduction doit contenir les éléments requis par l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 1° (comptes annuels) ou l'article 3:80, §1, al. 1^{er}, 1° (comptes consolidés) CSA. (par. A5-A6)</p> <p>17. En ce qui concerne le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le cabinet de révision ou le cabinet d'audit enregistré ou, à défaut, le réviseur d'entreprises chargé du contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) depuis sa première nomination, le réviseur d'entreprises doit mentionner dans son rapport, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et mentionner qu'il est en place « depuis au moins [X] années ». (par. A7-A8)</p>	<p>MODALITÉS D'APPLICATION</p> <p>A5. Le rapport du commissaire fait partie des documents mis à la disposition des ou transmis aux associés ou actionnaires, au plus tard quinze jours (ou trente jours lorsqu'il s'agit d'une société cotée au sens de l'article 1:11 CSA) avant l'assemblée générale annuelle. Si le commissaire n'est pas en mesure de respecter les délais légaux en matière de mise à disposition de son rapport, le paragraphe 116 de la présente norme est d'application. (par. 16)</p> <p>A6. L'identification des intervenants dans la procédure de nomination des commissaires requise par l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 1° (comptes annuels) et l'article 3:80, §1, al. 1^{er}, 1° (comptes consolidés) CSA vise, selon les circonstances, l'assemblée générale, l'organe d'administration, le comité d'audit et/ou le conseil d'entreprise, ou, le cas échéant, le tribunal. (par. 16)</p> <p>A7. En ce qui concerne le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le cabinet de révision ou le cabinet d'audit enregistré ou, à défaut, le réviseur d'entreprises est chargé du contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) de l'entité depuis sa première nomination, il est, généralement, possible de se baser sur la première lettre de mission signée entre l'entité et le commissaire (personne morale ou, à défaut, personne physique). Cette première lettre de mission est initialement recherchée au sein du cabinet, à défaut, auprès des responsables de l'entité contrôlée. Si, dans des cas exceptionnels, l'accès à la première lettre de mission n'est plus possible par ces deux voies, le réviseur d'entreprises pourra s'appuyer sur toutes autres sources, telles que la Banque Carrefour des Entreprises, le Monteur belge, la Centrale des bilans, etc. Cette recherche devrait lui permettre de remonter généralement jusqu'en 1997. (par. 17)</p> <p>A8. Dans certaines circonstances, le commissaire pourrait juger utile de mentionner également le nombre d'exercices durant lesquelles le représentant du cabinet de révision ou du cabinet d'audit enregistré est chargé du contrôle légal. (par. 17)</p>

1.2. Signature du rapport du commissaire et mention du lieu d'établissement

DILIGENCES REQUISES	MODALITÉS D'APPLICATION
<p>18. Conformément aux paragraphes 48 et 49 de la norme ISA 700 (Révisée) et à l'article 3:75, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 12^e, et alinéa 2, et à l'article 3:80, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 8^e, et alinéa 2 CSA, le commissaire doit dater son rapport et mentionner le lieu de son établissement. (Voir par. A9 et A10)</p>	<p>A9. La date du rapport du commissaire indique que le commissaire a pris en considération l'incidence des événements et des opérations dont il a été amené à avoir connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date. La responsabilité du commissaire pour des événements et des transactions survenus après cette date est traitée dans les paragraphes 6 à 9 de la norme ISA 560 relative aux événements postérieurs à la date de clôture, ainsi qu'au paragraphe 116 de la présente norme relatif au rapport de carence. (Voir par. 18)</p> <p>A10. Concernant la détermination du « lieu d'établissement », le concept d'établissement implique l'exercice effectif d'une activité économique visée à l'article 43 du traité de l'Union européenne par le prestataire pour une durée indéterminée et au moyen d'une infrastructure stable à partir de laquelle la fourniture de services est réellement assurée. (Article 4, 5^e de la Directive Services 2006/123/CE) Dans son considérant (37), la directive précise que « [d]ans les cas où un prestataire a plusieurs lieux d'établissement, il importe de déterminer à partir de quel lieu d'établissement le service concerné est fourni. ». Le lieu d'établissement du commissaire correspond à l'établissement à partir duquel le service d'audit a effectivement été fourni. Il s'agit d'une des adresses d'établissement du cabinet telles que reprises au registre public des réviseurs d'entreprises. (Voir par. 18)</p>

1.3. Modèles de rapport

DILIGENCES REQUISES	MODALITÉS D'APPLICATION
<p>19. Le commissaire doit établir son rapport à l'assemblée générale conformément au CSA et, le cas échéant, au Règlement (UE) N°537/2014, ainsi qu'aux normes ISA, en faisant usage des modèles de rapport tels que repris en annexe (Voir par. A11) :</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Rapport du commissaire (comptes annuels – entité autre que : une EIP, une entité cotée, une asbl, une asbl ou une fondation) (Annexe 1) ; (ii) Rapport du commissaire (comptes annuels – EIP) (Annexe 2) ; (iii) Rapport du commissaire (comptes annuels – entité cotée autre qu'une EIP*) (Annexe 3) ; (iv) Rapport du commissaire (comptes annuels – asbl, asbl ou fondation) (Annexe 4) ; (v) Rapport du commissaire ou du réviseur d'entreprises désigné (comptes consolidés – EIP) (Annexe 5) ; et (vi) Rapport du commissaire ou du réviseur d'entreprises désigné (comptes consolidés – entité autre qu'une EIP) (Annexe 6). 	<p>A11. Les modèles de rapport annexés à la présente norme sont basés sur le fait que le commissaire exprime une opinion sans réserve. Lorsque le commissaire exprime une opinion modifiée, ceci aura un impact sur la formulation de ces rapports. (Voir par. 19)</p>

* Une entité cotée telle que définie au paragraphe 10 (viii) de la présente norme vise également les sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE).

<p>20. Lorsque le commissaire s'écarte de l'ordre des sections tel que mentionné aux paragraphes 21 et 22 de la présente norme, il doit rester en conformité avec les articles 3:75 et 3:80 CSA et, le cas échéant, le Règlement (UE) n°537/2014, ainsi qu'avec les normes ISA et la présente norme.</p>	
<p>1.4. Structure du rapport du commissaire</p>	
<p>DILIGENCES REQUISES</p>	<p>MODALITES D'APPLICATION</p>
<p>21. Conformément à la norme ISA 700 (Révisée), le commissaire doit utiliser des intitulés précis dans le « Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) » et doit veiller à reprendre les sections présentées ci-dessous : (Voir par. A12)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Une section « Opinion » ; (ii) Une section « Fondement de l'opinion » ; (iii) Le cas échéant, un paragraphe d'observation ; (iv) Le cas échéant, une section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » ; (v) Le cas échéant, une section « Points clés de l'audit » ; (vi) Le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points ; (vii) Une section « Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels (ou consolidés) » ; et (viii) Une section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels (ou consolidés) ». <p>22. Le commissaire doit utiliser des intitulés précis dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » et doit veiller à reprendre les sections telles que présentées ci-dessous :</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Une section « Responsabilités de l'organe d'administration » ; (ii) Une section « Responsabilités du commissaire » ; (iii) Le cas échéant, une section « Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel] » ; (iv) Le cas échéant⁵, une section « Mention relative au bilan social » ; (v) Le cas échéant, une section « Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1er, 5^e et 7^e CSA » ; (vi) Une section « Mentions relatives à l'indépendance » ; (vii) Une section relative aux autres mentions requises par le CSA ; et 	<p>A12. Sans préjudice des dispositions relatives à la section « Points clés de l'audit » obligatoire dans le cadre des entités cotées au sens de la présente norme et des EP, si le commissaire estime devoir faire référence à quelque question que ce soit sur laquelle il souhaite attirer spécialement l'attention, conformément aux dispositions de l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 5^e et de l'article 3:80, §1, al. 1^{er}, 4^e CSA, il peut reprendre dans son rapport du commissaire : (Voir par. 21 et 22(viii))</p> <ul style="list-style-type: none"> – Un paragraphe d'observation (norme ISA 706 (Révisée)) ; – Un paragraphe relatif à d'autres points (norme ISA 706 (Révisée)⁶) ; ou – Une section « Points clés de l'audit » (norme ISA 701).

⁵ Lorsque l'entité doit établir un bilan social et que celui-ci ne fait pas partie des comptes annuels. Voir par. 68-72.

⁶ Conformément à la norme ISA 706 (Révisée) un paragraphe relatif à d'autres points peut être repris tant dans la première partie intitulée « Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) » qu'à la fin de la seconde partie intitulée « Autres obligations légales et réglementaires ».

(viii) Le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points (Voir par. A12).

II. Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés)

DILIGENCES REQUISES	MODALITÉS D'APPLICATION
<p>23. La première partie du rapport du commissaire doit s'intituler « Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) ».</p>	<p>A13. La désignation du référentiel comptable applicable de manière précise peut se faire, par exemple, en renvoyant aux « normes internationales d'information financière telles qu'adoptées par l'Union européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique ». (Voir par. 24)</p>
<p>24. Le commissaire doit adapter son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) en fonction des spécificités de la mission, de la forme juridique de l'entité, du référentiel comptable et/ou des dispositions légales et réglementaires applicables. Si, en matière de désignation du référentiel comptable applicable, il est impossible pour le commissaire de renvoyer au « référentiel comptable applicable en Belgique », il doit le spécifier de manière précise. (Voir par. A13)</p> <p>Lorsque l'entité a obtenu une autorisation de déroger au référentiel comptable applicable, le commissaire doit apprécier s'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs, dans un paragraphe d'observation, sur cette autorisation de dérogation, mentionnée et justifiée dans l'annexe des comptes annuels (ou consolidés) parmi les règles d'évaluation, conformément à l'article 3:7 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.</p>	<p>A14. Concernant l'art. 3:75, §1, al.1^{er}, 7^e CSA (art. 3:80, §1, al. 1^{er}, 6^e CSA), étant donné que le nouvel article 3:75, §1, al. 1^{er}, 7^e CSA (art. 3:80, §1, al. 1^{er}, 6^e CSA) est une reprise littérale de la directive audit et qu'à ce sujet il peut être fait référence aux normes internationales d'audit de l'IFAC, la déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à la continuité d'exploitation devrait être lue de la manière suivante : « le cas échéant, une déclaration sur des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation lorsque de telles incertitudes sont identifiées par le commissaire et qu'elles n'ont pas d'impact sur son opinion ».⁷ (Voir par. 27)</p>
<p>25. Le rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) doit comprendre une première section reprenant, si une opinion non modifiée est exprimée, l'intitulé « opinion sans réserve » et si une opinion modifiée est exprimée, l'intitulé « opinion avec réserve », « opinion négative » ou « abstention d'opinion », selon les circonstances.</p> <p>Dans la section « Opinion », le commissaire doit indiquer que le contrôle effectué sur les comptes annuels (ou consolidés) ne porte que sur le bilan, le compte de résultats et l'annexe de l'exercice clôturé, sans préjudice de la norme ISA 710. Cette terminologie doit être adaptée en fonction du cadre référentiel applicable. Si ce référentiel applicable est constitué des <i>International Financial Reporting Standards</i> telles qu'adoptées par l'Union européenne et des dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, le commissaire doit indiquer, le cas échéant, que le contrôle effectué sur les comptes consolidés ne porte que sur la situation financière de l'ensemble consolidé, le résultat global de l'ensemble consolidé, les variations de capitaux propres de l'ensemble consolidé et les flux de trésorerie de l'ensemble consolidé, ainsi que les annexes de l'exercice clôturé.</p>	
<p>26. La première section visée au paragraphe 25, 1^{er} al., doit être immédiatement suivie d'une section intitulée « fondement de l'opinion » qui doit indiquer de la même manière que prévue au paragraphe 25, 1^{er} al., de la présente norme, la forme de l'opinion exprimée.</p>	
<p>27. Conformément à l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 7^e CSA (art. 3:80, §1, al. 1^{er}, 6^e CSA) le rapport doit, le cas échéant, contenir « une déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des</p>	

⁷ Voir l'avis de l'IRE 2017/04 - Rapport du commissaire - Portée de la déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation (concernant l'art. 344 (actuellement l'art. 3:75), §1, al. 1^{er}, 7^e C. Soc.).

<p>événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation ». A cette fin, le commissaire doit appliquer la norme ISA 570 (Révisée). (Voir par. A14)</p>	
---	--

II.1. Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels (ou consolidés)

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>28. La totalité de la description des responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels, prévue par le paragraphe 41 (a) de la norme ISA 700 (Révisée), doit se trouver dans le rapport sur les comptes annuels (ou consolidés), le cas échéant adaptée conformément au paragraphe 28 de la norme ISA 705 (Révisée). Les alternatives mentionnées au paragraphe 41 (b) et (c) de la norme ISA 700 (Révisée) ne sont donc pas d'application en Belgique.</p> <p>29. Conformément au paragraphe 16(d) de la norme ISA 260 (Révisée), le commissaire doit communiquer à l'organe d'administration les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu de son rapport du commissaire. Conformément au paragraphe 30 de la norme ISA 705 (Révisée), lorsque le commissaire envisage d'exprimer une opinion modifiée, il doit communiquer à l'organe d'administration les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation de celle-ci. A cet égard, une attention particulière est donnée aux infractions au droit comptable qui ont été constatées par le commissaire et qui pourraient obliger l'organe d'administration de corriger les comptes annuels (ou consolidés) (art. 3:19, 3:49, 3:53 CSA). Lorsque le commissaire envisage de modifier son opinion à cet égard, il doit en discuter avec l'organe d'administration. (Voir par. A15)</p>	<p>A15. L'expression d'une opinion modifiée ne dégage pas l'organe d'administration de sa responsabilité concernant l'arrêt des comptes annuels et ne porte pas atteinte aux responsabilités du commissaire et de l'organe d'administration telles que décrites dans la lettre de mission. (Voir par. 29)</p>

II.2. Points clés de l'audit

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>30. Le cas échéant, lorsque le commissaire détermine des points clés de l'audit et les communique dans son rapport du commissaire, il doit appliquer la norme ISA 701. (Voir par. A16)</p>	<p>A16. Conformément au paragraphe 5 de la norme ISA 701, celle-ci s'applique à l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées. Conformément au paragraphe 5 de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA, il s'agit des sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé, au sens de l'article 1:11 CSA, ainsi que sur un marché non réglementé et les sociétés dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé en dehors de l'Espace économique européen (EEE). (Voir par. 30)</p>

DILIGENCES REQUISES	MODALITÉS D'APPLICATION
<p>31. Conformément au paragraphe 6 de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA⁸ et à l'article 10, §2, c), du Règlement (UE) N° 537/2014, lorsque l'entité contrôlée est une EIP, le commissaire doit inclure, dans son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés), une section relative aux points clés de l'audit et appliquer la norme ISA 701.</p> <p>Conformément à la norme ISA 701 (par. 14 (e)) ces points clés de l'audit ne doivent pas être communiqués si la communication de ce point est interdite par la loi ou la réglementation. (Voir par. A17)</p> <p>En vertu de l'article 10 du Règlement (UE) N° 537/2014, chaque point clé de l'audit doit être décrit. Le commissaire peut déterminer, en fonction des faits et circonstances de l'entité et du contrôle, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer. Dans ce cas, et conformément au paragraphe 16 de la norme ISA 701, il doit le mentionner dans la section « Points clés de l'audit ». La possibilité prévue par la norme ISA 701 (par. 14 (b)⁹) de ne pas communiquer un point clé de l'audit dans des circonstances extrêmement rares, ne s'applique pas en Belgique.</p>	<p>A17. La loi ou la réglementation peuvent empêcher la publication du point, par exemple le fait de ne pas pouvoir communiquer la déclaration à la CTIF d'un soupçon en matière de blanchiment de capitaux. Le cas échéant, le commissaire peut juger utile de solliciter un avis juridique. (Voir par. 31)</p>

III. Autres obligations légales et réglementaires

DILIGENCES REQUISES	MODALITÉS D'APPLICATION
<p>32. La seconde partie du rapport du commissaire doit s'intituler « Autres obligations légales et réglementaires ». (Voir par. A18)</p> <p>33. Si le commissaire estime que les informations fournies par l'organe d'administration et requises par le CSA ne sont pas complètes par rapport aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission, il ne lui appartient pas de se substituer à l'organe d'administration et de mentionner de sa propre initiative les informations qui incombent à ce dernier. (Voir également par. 59-60)</p> <p>34. Le commissaire doit adapter la partie « Autres obligations légales et réglementaires » en fonction des spécificités de la mission, des responsabilités de l'organe d'administration et du commissaire, de la forme juridique de l'entité, et/ou des dispositions légales et réglementaires applicables.</p> <p>35. Le commissaire doit prendre en considération, dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires », les conséquences d'une opinion modifiée sur les comptes annuels (ou consolidés).</p>	<p>A18. Conformément aux articles 3:75, §1, al. 1^{er}, 3^e, 5^e, 6^e, 8^e, 9^e, 10^e et 11^e et 3:80, §1, al. 1^{er}, 4^e, 5^e et 7^e CSA et à la norme ISA 720 (Révisée), le rapport du commissaire contient différents points complémentaires dans les sections prévues au paragraphe 22. Ces points sont repris dans la seconde partie du rapport du commissaire intitulée « Autres obligations légales et réglementaires », car il s'agit principalement de points légaux spécifiquement belges qui ne portent pas atteinte à l'opinion sur les comptes annuels (ou consolidés) reprise dans la première partie intitulée « Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) ». (Voir par. 32)</p>

⁸ Le paragraphe 6 alinéa de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA stipule : « Pour satisfaire aux exigences de l'article 10, alinéa 2, c) du Règlement européen 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission, les réviseurs d'entreprises appliqueront la norme ISA 701 à l'audit des entités d'intérêt public telles que définies par la législation belge transposant ledit Règlement européen. ».

⁹ En vertu du paragraphe 14 (b) de la norme ISA 701, « l'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, que le point ne devrait pas être communiqué dans le rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait eu regard de l'intérêt public. La présente disposition ne s'applique pas si l'entité a communiqué au public des informations sur le point. ».

<p>36. Le commissaire doit documenter, dans son dossier d'audit, les travaux et les conclusions qu'il en tire et qui sont destinés à lui permettre de rédiger la partie sur les autres obligations légales et réglementaires.</p>	
<p>III.1. Description des responsabilités</p>	
<p>DILIGENCES REQUISES</p>	<p>MODALITES D'APPLICATION</p>
<p>37. Le commissaire doit décrire, dans les sections y relatives, les responsabilités de l'organe d'administration et celles du commissaire sur les points à propos desquels il doit émettre son rapport.</p>	
<p>III.2. Rapport de gestion</p>	
<p>III.2.1. Procédures de vérification</p>	
<p>DILIGENCES REQUISES</p>	<p>MODALITES D'APPLICATION</p>
<p>38. Les diligences requises relatives au rapport de gestion comportent les démarches suivantes : (Par. A19)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) La vérification que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au CSA ; (Voir par. 39 et A20) (ii) La vérification que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels (ou consolidés) ; (Voir par. 40-41) (iii) La vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion ; (Voir par. 42-52 et par. A21-A29) ; (iv) La vérification que le rapport de gestion ne comporte pas d'anomalie significative, en particulier par rapport à la connaissance acquise lors de l'audit (Voir par. 53). <p>En mettant en œuvre ces diligences, le commissaire doit prendre en considération le principe d'importance relative, sauf lorsque celui-ci est exclu par ou en vertu de la loi.</p>	<p>A19. L'annexe 1 contient une illustration schématique concernant le rapport de gestion. (Voir par. 38)</p>
<p>(i) La vérification que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au Code des sociétés et des associations</p>	
<p>DILIGENCES REQUISES</p>	<p>MODALITES D'APPLICATION</p>
<p>39. Le commissaire doit vérifier que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au CSA.</p> <p>Si l'organe d'administration d'une entité, qui ne se trouve pas dans les conditions légales qui l'obligent à établir un rapport de gestion, établit un document appelé 'rapport de gestion' ou donnant la perception d'être un rapport de gestion, le commissaire doit appliquer la norme ISA 720 (Révisée) et faire rapport conformément aux paragraphes 62 et 63 de la présente norme. (Voir par. A20)</p>	<p>A20. Le cas échéant, le commissaire peut, dans la section concernée, mentionner que l'entité n'est pas légalement tenue d'établir un « rapport de gestion » mais a décidé d'en établir un sans respecter l'article 3:6 ou 3:32 (3:48 ou 3:52) CSA. (Voir par. 39)</p>

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

(ii) Vérification de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels (ou consolidés)

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>40. En ce qui concerne le rapport de gestion, le commissaire doit, conformément à l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 6^e CSA, indiquer si le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels.</p> <p>41. Afin de satisfaire à l'obligation légale concernant le rapport de gestion tel que mentionné au paragraphe 40, le commissaire doit mettre en œuvre les diligences requises par la norme ISA 720 (Révisée), par. 14 (a).</p>	
(iii) Vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion	
DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>42. Le commissaire doit s'assurer, conformément à l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 6^e CSA, que ce rapport de gestion a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 (ou 3:32) ou 3:48 (3:52) CSA, et, par conséquent, que toutes les mentions prescrites par ce Code sont traitées dans le rapport de gestion. (Voir par. A21-A28)</p> <p>43. Si l'une ou l'autre des mentions prescrites par les articles 3:5 et 3:6 (ou 3:32) ou 3:48 (3:52) CSA n'est pas d'application, le commissaire doit s'assurer que le rapport de gestion le mentionne. (Voir par. A22)</p>	<p>A21. Le terme « traitées » signifie « décrites au niveau du contenu », par l'organe d'administration. (Voir par. 41)</p> <p>La norme ISA 720 (Révisée) permet au commissaire de s'assurer du respect par l'organe d'administration des mentions prescrites par l'article 3:6 (ou 3:32) (pour les sociétés) et 3:48 ou 3:52 (pour les associations et fondations) CSA et, à la suite de ses constatations, de faire rapport.</p> <p>A22. Les articles 3:6 et 3:32 CSA (pour les sociétés) et 3:48 et 3:52 CSA (pour les associations et fondations) stipulent que le rapport de gestion doit comporter les mentions qui y sont reprises. Dès lors, l'entité doit mentionner chaque point dans le rapport de gestion, même si le point n'est pas d'application. (Voir par. 43)</p>
<p><i>Principe comptable de continuité d'exploitation (art. 3:6, §1, 6^e CSA/art. 3:48, §2, 6^e CSA)</i></p> <p>44. 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 doit vérifier que le rapport de gestion comprend une justification suffisante de l'application des règles comptables de continuité.</p> <p>45. Lorsque l'entité contrôlée est en difficulté financière grave au point que cette situation affecte l'opinion du commissaire mentionnée dans le rapport sur les comptes annuels, le commissaire doit s'assurer, sans préjudice du respect de la procédure prévue à l'article 3:69 CSA, de la cohérence de l'information mentionnée dans le rapport de gestion avec cette opinion. De même, le commissaire doit étudier avec soin le contenu de l'information mentionnée dans le rapport de gestion afin de déterminer si l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes annuels est justifiée.</p>	

<p>46. Lors de l'évaluation du principe comptable de continuité d'exploitation des institutions financières, le commissaire doit prendre en compte la réglementation spécifique en matière de liquidité et de solvabilité.</p>	<p>Approuvée (M.B. 10-03-2021)</p>
<p>Aspects spécifiques lors de la vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion (sociétés cotées)</p> <p>Déclaration de gouvernement d'entreprise (art 3:6, §2, CSA)</p> <p>47. Lorsqu'il s'agit d'une entité cotée, le commissaire doit, lorsqu'il vérifie l'exhaustivité du rapport de gestion, s'assurer que le rapport de gestion comporte une déclaration de gouvernement d'entreprise. (Par. A23 et A24)</p>	<p>Déclaration de gouvernement d'entreprise (art 3:6, §2, CSA)</p> <p>A23. Les sociétés cotées telles que définies à l'article 1:11 CSA doivent publier dans leur rapport de gestion une déclaration de gouvernement d'entreprise. Le contenu de la déclaration de gouvernement d'entreprise (ou déclaration GE), qui constitue une section spécifique du rapport de gestion, varie selon que des actions ou d'autres titres sont négociés sur le marché réglementé. (Voir par. 47)</p> <p>A24. Dans le cadre d'une EIP répondant aux critères de l'article 3:6 §4 CSA, les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font partie du rapport de gestion et à ce titre, font dès lors partie intégrante du rapport financier annuel au sens de l'article 12 §2 de l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé. Dans le cadre d'une société cotée sur un marché réglementé au sens de l'article 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le conseil de direction, à d'autres dirigeants et à des délégués à la gestion journalière de la société, doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 3:6, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (révisée). (Cf. section III.3.) (Voir par. 47)</p>
<p>Désignation du Code 2020 et indication des parties auxquelles la société déroge et les raisons fondées de cette dérogation (art. 3:6, §2, al. 1^{er}, 1^{er} et 2^e CSA)</p> <p>48. Le commissaire ne doit pas faire d'analyse qualitative des éventuelles dérogations ni de l'explication fournie par la société pour ces dérogations. Toutefois, dans la mesure où aucune justification n'a été fournie alors que la société a dérogé aux dispositions du Code 2020 ou que l'explication fournie est manifestement incohérente avec les informations dont le commissaire a eu connaissance dans le cadre de sa mission, le commissaire doit en faire mention dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion ». (Voir par. A25)</p>	<p>Désignation du Code 2020 et indication des parties auxquelles la société déroge et les raisons fondées de cette dérogation (art. 3:6, §2, al. 1^{er}, 1^{er} et 2^e CSA)</p> <p>A25. La déclaration de gouvernement d'entreprise contient à la fois des mentions requises (celles prévues par le CSA, lesquelles ne sont pas soumises au principe « se conformer ou s'expliquer ») et pour lesquelles un écart ne peut dès lors pas être justifié par une explication adéquate, et par ailleurs, des mentions requises par le Code 2020 qui sont soumises au principe « se conformer ou s'expliquer » (et auxquelles il peut être dérogé moyennant une justification adéquate dans ladite déclaration). Au moins une fois par an, le secrétaire de la société donne une description des dérogations au conseil afin de vérifier la qualité de chaque justification. (Voir par. 48)</p>
<p>Description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques dans le cadre du processus d'établissement de l'information financière (art. 3:6, §2, al. 1^{er}, 3^e CSA et art. 3:32, 7^e CSA)</p> <p>49. Le commissaire ne doit pas se prononcer sur le caractère adéquat ou non des procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'établissement de l'information financière mises en place mais est particulièrement attentif à ce que la description corresponde à la réalité et ne comprenne pas d'incohérences significatives avec l'information dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission. S'il y a des incohérences significatives, le commissaire doit s'entretenir avec l'organe d'administration qui prend toutes les mesures appropriées. Si l'organe</p>	<p>Description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques dans le cadre du processus d'établissement de l'information financière (art. 3:6, §2, al. 1^{er}, 3^e CSA et art. 3:32, 7^e CSA)</p> <p>A26. La loi ne définissant pas les caractéristiques d'un système de contrôle interne et de gestion des risques, il appartient donc au conseil d'administration ou de surveillance de les définir. Le Code 2020 établit que le conseil définit un cadre référentiel des contrôles internes (à savoir les systèmes d'identification, d'évaluation, de gestion et de suivi des risques financiers et autres),</p>

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

<p>d'administration reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit mentionner les incohérences significatives dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion ». (Voir par. A26-A27)</p> <p>50. Lorsque la société fait une mention relative à l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, le commissaire doit spécifier dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion » que son rapport ne porte pas sur la mention relative à l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques.</p> <p>Rapport de rémunération (art. 3:6, §§3 et 3/1, CSA)</p> <p>51. Lorsqu'il s'agit d'une société cotée, le commissaire doit, lorsqu'il vérifie l'exhaustivité du rapport de gestion, s'assurer que le rapport de gestion comporte un rapport de rémunération. (Voir par. A28-A29)</p> <p>Le commissaire ne doit pas se prononcer sur le caractère adéquat de la politique de rémunération mise en place par l'organe d'administration mais est particulièrement attentif à ce que la description corresponde à la réalité et ne comprenne pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont il a eu connaissance durant l'exécution de sa mission. Si tel est le cas, le commissaire doit s'entretenir avec l'organe d'administration et l'inviter à prendre toutes les mesures appropriées. Si l'organe d'administration reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit mentionner les incohérences significatives dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion », sans pour autant se substituer à l'organe d'administration pour les corriger.</p>	<p>proposé par le management exécutif, et doit évaluer l'implémentation de ce cadre (dispositions 2.14 et 2.19 Code 2020).¹⁰ (Voir par. 49)</p> <p>A27. Lorsque le commissaire prend connaissance des procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'établissement de l'information financière, il consulte la documentation qui est à la base de la description effectuée par la société. Le commissaire peut utilement se référer à la norme ISA 315 (Révisée). (Voir par. 49)</p> <p>Rapport de rémunération (art. 3:6, §§3 et 3/1, CSA)</p> <p>A28. Seules les sociétés cotées visées à l'article 1:11 CSA doivent publier dans leur rapport de gestion un rapport de rémunération. Le rapport de rémunération, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion, contient au moins les informations énumérées à l'article 3:6, §3 CSA. (Voir par. 51)</p> <p>Informations financières (art. 3:6, §§3, al. 1er, 3°, 4°, 6°, 7°, 8°, 9°, CSA) et non financières (art. 3:6, §3, al. 1er, 1°, 2°, 5°, 10°, 11° CSA)</p> <p>A29. Les sociétés cotées reprennent les informations financières et non financières, à publier dans leur rapport de rémunération. (Voir par. 51)</p>
<p>DILIGENCES REQUISES</p> <p>52. Lorsqu'une EIP qui répond aux critères de l'article 3:6, §4 (ou 3:32, §2) CSA, est tenue de publier une déclaration portant sur des informations non financières, le commissaire doit vérifier si ces informations ont été reprises dans le rapport de gestion ou dans une déclaration distincte du rapport de gestion.</p> <p>Si cette EIP décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion.</p> <p>Que la déclaration portant sur des informations non financières soit reprise dans le rapport de gestion ou dans un rapport distinct mais annexé au rapport de gestion, le commissaire formule dans son rapport, conformément à l'article 3:75, §1er, 1^{er} alinéa, 6° (ou 3:80, §1^{er}, 1^{er} alinéa, 5°) CSA, une opinion indiquant si les informations non financières telles que visées dans l'article 3:6, §4 (ou 3:32, §2) CSA, et telles que reprises soit dans le rapport annuel soit dans un rapport distinct, concordent avec les comptes annuels (ou les comptes consolidés) pour le même</p>	<p>« Informations non financières (EIP)</p> <p>MODALITES D'APPLICATION</p>

¹⁰ www.corporategovernancecommittee.be/fr/outils/richtlijnen_interne_controle/default.aspx.

	<p>exercice, d'une part, et comprennent les informations requises par l'article 3:6, §4 (ou 3:32, §2) CSA, d'autre part.</p> <p>Les paragraphes 38 à 53 s'appliquent à la déclaration portant sur des informations non financières. (Voir par. A24)</p>
<p>(iv) <i>La vérification de l'existence d'éventuelles anomalies significatives dans le rapport de gestion</i></p>	
<p>DILIGENCES REQUISES</p>	<p>MODALITES D'APPLICATION</p>
<p>53. Afin de vérifier si le rapport de gestion contient des anomalies significatives, en particulier par rapport à la connaissance acquise lors de l'audit, le commissaire doit appliquer la norme ISA 720 (Révisée), et plus particulièrement les paragraphes 14 (b) et 15.</p>	
<p>III.2.2. Exigences en matière de rapport concernant le rapport de gestion</p>	
<p>DILIGENCES REQUISES</p>	<p>MODALITES D'APPLICATION</p>
<p>54. Le commissaire doit à la suite de ses constatations concernant le rapport de gestion reprendre une section "Aspects relatifs au rapport de gestion" dans la partie "Autres obligations légales et réglementaires".</p>	
<p>55. Sans préjudice des paragraphes suivants, la norme ISA 720 (Révisée) contient les diligences requises et les modalités d'application concernant les mentions à reprendre dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion ».</p> <p><i>Rapport de gestion</i></p>	
<p>56. Conformément à l'article 3:75 §1, al. 1er, 6° (3:80, §1al. 1er, 5°) CSA, le commissaire doit indiquer si le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et s'il a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 CSA (pour les sociétés) ou à l'article 3:48 (3:52) CSA (pour les associations et fondations).</p>	
<p>57. Si le commissaire considère, sur la base des travaux mentionnés aux paragraphes 40 et 41, que le rapport de gestion ne correspond pas aux comptes annuels, il doit le mentionner dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion ».</p>	
<p>58. Si le commissaire considère, sur la base des travaux mentionnés aux paragraphes 42 à 52, que le rapport de gestion (sur les comptes consolidés) traite de toutes les mentions prescrites par le CSA, il doit le déclarer dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion » que le rapport de gestion a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 (ou 3:32) CSA (pour les sociétés) ou à l'article 3:48 (3:52) CSA (pour les associations et fondations).</p>	
<p>59. Si le commissaire considère que le rapport de gestion susmentionné ne traite pas de toutes les mentions prescrites par le CSA, le commissaire doit s'en entretenir avec l'organe d'administration. Si l'organe d'administration reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit mentionner dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion » que le</p>	

<p>rapport de gestion n'a pas été établi conformément à l'article 3:6 (ou 3:32) CSA (pour les sociétés) ou à l'article 3:48 (3:52) CSA (pour les associations et fondations).</p> <p>60. Si, de l'avis du commissaire, le rapport de gestion traite insuffisamment des mentions prescrites par le CSA, le commissaire doit s'en entretenir avec l'organe d'administration. Si l'organe d'administration reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit faire mention de cette insuffisance dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion ».</p> <p>61. Le commissaire doit également, dans la section « Aspects relatifs au rapport de gestion », reprendre un paragraphe relatif à l'existence éventuelle d'une anomalie significative dans le rapport de gestion. La norme ISA 720 (Révisée) contient les diligences requises et les modalités d'application.</p> <p><i>Rapport de gestion établi sur une base volontaire lorsqu'une entité ne se trouve pas dans les conditions légales qui l'obligent à établir un rapport de gestion (Voir par. 39, al. 2)</i></p> <p>62. Conformément au paragraphe 22 (iii) de la présente norme, le commissaire doit, dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires », faire rapport conformément à la norme ISA 720 (Révisée). Le commissaire doit reprendre la dénomination du rapport de gestion établi sur une base volontaire dans l'intitulé de la section (« Aspects relatifs au [rapport de gestion] »).</p> <p>63. En outre, le commissaire doit appliquer les paragraphes 99 à 101 de la présente norme relatifs au respect par l'entité des dispositions du CSA en ce qui concerne l'établissement d'un rapport de gestion.</p>	<p>III.3. « Autres informations contenues dans le rapport annuel »</p>
<p>MODALITES D'APPLICATION</p> <p>A30. Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds). (Voir par. 64-66)</p> <p>A31. Sans préjudice de ce qui est mentionné au paragraphe A24, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel ». (Voir par. 64) Ils incluent par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; • les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; • les rapports sur le développement durable ; 	<p>DILIGENCES REQUISES</p> <p>64. Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ». (Voir par. A30-A31)</p> <p>65. Les diligences requises relatives aux « autres informations contenues dans le rapport annuel » comportent les procédures telles que prévues par la norme ISA 720 (Révisée). (Voir par. A30)</p> <p>66. L'identification des « autres informations contenues dans le rapport annuel » et les conclusions du commissaire y relatives doivent être reprises dans la section intitulée « Aspects relatifs au rapport de gestion et aux autres informations contenues dans le rapport annuel ». (Voir par. A30)</p>

Approuvée (Mi.B. 10-03-2021)

	<ul style="list-style-type: none"> • les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; • les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; • les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; • les rapports sur les droits de l'homme.
--	---

III.5. Vérification des documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1, 5°, 7°, 8° et §2 CSA

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>67. Conformément à l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 10^e CSA, le commissaire doit reprendre, dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires », une mention qui indique si les documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1, 5°, 7°, 8° et §2 CSA reprennent, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par ce Code et ce le cas échéant :</p> <p>(a) dans la section « Mention relative au bilan social » ; et/ou</p> <p>(b) dans la section « Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12 §1er, 5° et 7° CSA ». (Voir par. A32-A33)</p> <p>68. Le commissaire doit vérifier que, selon son jugement professionnel :</p> <p>a. au niveau de la forme, les documents comprennent effectivement toutes les informations qui sont requises par le CSA (en ce compris l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations) ;</p> <p>b. au niveau du contenu, les documents ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont le commissaire a eu connaissance dans le cadre de sa mission.</p>	<p>A32. Conformément à l'article 3:12, §2 CSA, les données qui sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels ne doivent pas être mentionnées dans un document à déposer conformément à l'article 3:12 CSA.</p> <p>Dès lors, la mention visée à l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 10^e CSA porte généralement sur le bilan social prescrit par la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi conformément à l'article 3:12, §1, 8° CSA, s'il en y en a un. (Voir par. A34-A36) (Voir par. 67)</p> <p>A33. Le cas échéant, l'organe d'administration dépose également les données suivantes conformément à l'article 3:12, §1, 5° et 7° CSA: (Voir par. 67)</p> <p>(i) Un document indiquant les montants mentionnés à l'article 3:12, §1, 5° CSA ;</p> <p>(ii) Une liste des participations, conformément à l'article 3:12, §1, 7° CSA ; cette liste est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.</p>

III.6. Bilan social

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>69. L'entité doit établir un bilan social, le commissaire doit s'assurer que celui-ci a été établi conformément aux dispositions légales applicables. (Voir par. A34)</p> <p>70. Le réviseur d'entreprises doit veiller à la cohérence de l'information fournie dans les informations économiques et financières communiquées au conseil d'entreprise et de l'information reprise dans le bilan social.</p>	<p>A34. Le contenu du bilan social est également prescrit par le Chapitre IX de la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi et l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations. (Voir par. 69)</p>

III.6.1. Diligences à effectuer sur le bilan social

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>71. Lorsque le bilan social ne fait pas partie des comptes annuels, le commissaire doit vérifier si le bilan social à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1, 8° CSA reprend, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par ce</p>	<p>A35. La démarche suivie par le réviseur, déterminée en exerçant son jugement professionnel et en prenant en considération le caractère significatif, pourra comprendre, par exemple : (Voir par. 71)</p>

<p>Code et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont il dispose dans le cadre de sa mission.</p> <p>Si le bilan social fait partie des comptes annuels (associations et fondations), le respect des normes ISA permettront au commissaire d'exprimer une opinion sur l'image fidèle des comptes annuels, incluant le bilan social. (Voir par. A35)</p>	<ul style="list-style-type: none"> o se renseigner auprès de la direction de l'entité contrôlée à propos du processus relatif à l'établissement du bilan social ; o demander à la direction de l'entité contrôlée de produire toutes les pièces justificatives et tous les documents pertinents ; o procéder à une analyse au moyen d'une revue analytique ; o comparer des montants ou autres éléments sélectionnés du bilan social (qui sont censés être identiques à des montants ou autres éléments des autres documents sociaux ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard) avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans ces documents sociaux ; o vérifier les données reprises dans le bilan social et les pièces justificatives sur la base d'échantillons, notamment en ce qui concerne l'écart salarial, l'exhaustivité des informations obligatoires, le nombre d'heures mentionnées dans diverses rubriques, les coûts de formation, etc. ; o mettre en oeuvre les diligences de la norme ISA 402 concernant les facteurs à prendre en compte pour l'audit lorsqu'une entité fait appel à des sociétés de services, tel qu'un secrétariat social ; s'il y a des indications que les données fournies ne sont exactes, il est recommandé que le commissaire demande à l'entité d'établir elle-même les données du bilan social sur la base de la documentation interne, plutôt que sur la base des données externes (p. ex. concernant le niveau d'études ou la formation).
--	--

III.6.2. Exigences en matière de rapport concernant le bilan social

(i) *Le bilan social ne fait pas partie des comptes annuels*

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>72. Lorsque le bilan social ne fait pas partie des comptes annuels, et si le commissaire constate que le bilan social à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1, 8^e CSA reprend, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par ce Code et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont il dispose dans le cadre de sa mission, il doit l'indiquer dans la section « Mention relative au bilan social ».</p> <p>73. Si le commissaire a connaissance que le bilan social contient une information erronée ou ne reprend pas, au niveau de la forme ou au niveau du contenu, toutes les informations requises par le Code, ou s'il n'a pas reçu le bilan social dans un délai lui permettant d'émettre son rapport du commissaire, il doit s'en entretenir avec l'organe d'administration.</p> <p>S'il n'est pas remédié à la situation, le commissaire doit indiquer dans la section « Mention relative au bilan social » qu'il n'a pas reçu le bilan social ou ne l'a pas reçu en temps opportun ou que celui-ci contient certaines informations erronées ou ne reprend pas au niveau de la forme et/ou au niveau du contenu, toutes les informations requises par le CSA.</p>	

(ii) *Le bilan social fait partie des comptes annuels*

III.8. Mentions relatives à l'indépendance du commissaire

DILIGENCES REQUIRES	MODALITES D'APPLICATION
<p>80. Conformément à l'article 3:75, §1, al. 1^{er}, 11^e et à l'article 3:80, §1, al. 1^{er}, 7^e CSA, le commissaire doit, dans la section « Mentions relatives à l'indépendance », reprendre une mention confirmant que son cabinet n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) et est resté indépendant vis-à-vis de l'entité au cours de son mandat. S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, il doit adapter la mention confirmant que son cabinet et son réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés).</p> <p>81. Le cas échéant, le commissaire doit confirmer qu'il n'y a pas eu de missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) visées à l'article 3:65 CSA ou que les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) visées à l'article 3:65 CSA ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels. A défaut, il doit mentionner l'information détaillée dans cette section et, le cas échéant, doit mentionner ce cas de non-respect du CSA dans la section « Autres mentions ».</p> <p>82. Une société qui est dispensée d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés en raison de l'exemption de l'obligation de sous-consolidation (art. 3:26 CSA), doit mentionner les montants des honoraires liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein de la société et/ou de ses filiales en annexe aux comptes annuels de la société qui fait usage de l'exemption prévue à l'article 3:26, sauf si cette société est filiale d'une société belge qui fait usage de l'exemption précitée.</p> <p>Une société qui est dispensée d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés en vertu de l'article 3:25 CSA (la société fait partie d'un groupe de taille réduite) doit mentionner les montants des honoraires liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein de la société et/ou de ses filiales en annexe aux comptes annuels de la société qui fait usage de l'exemption prévue à l'article 3:25 CSA (taille réduite), sauf si cette société est filiale d'une société belge.</p> <p>83. Lorsque l'entité auditée est une EIP, le commissaire doit, conformément à l'article 10, §2, g) du règlement (UE) n° 537/2014 et selon la rubrique y relative dans le schéma des comptes annuels de la BNB, mentionner dans son rapport tous les services, outre le contrôle légal des comptes, qu'il a fournis à la société contrôlée et à sa ou ses filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les comptes annuels (ou consolidés).</p>	

III.9. Autres mentions requises par le CSA à reprendre dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires »

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>84. Lorsqu'il s'agit de comptes annuels, le commissaire doit reprendre dans la section « Autres mentions », les points complémentaires visés à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 3^e, 8^e et 9^e CSA, et relatifs :</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) au fait que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables ; (Voir par. 87-89 et A38) (ii) le cas échéant¹¹, au fait que la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au CSA ; et (Voir par. 90-93 et A39) (iii) au respect par l'entité des dispositions du CSA et des statuts (Voir par. 99-101). <p>85. Lorsqu'il s'agit d'une EIP, le commissaire doit également mentionner que son rapport est conforme au contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.¹² (Voir par. 111)</p> <p>86. Le cas échéant, le commissaire doit également reprendre dans cette section, des points complémentaires après avoir effectué les diligences requises de la présente norme auxquelles il est fait référence et relatives :</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) aux acomptes sur dividendes dans les SA (Voir par. 94) ou le test d'actif net et de liquidité dans les SRL ou les SC (Voir par. 95-98) ; (ii) aux intérêts opposés de nature patrimoniale. (Voir par. 105-109 et A42-A47) 	

III.10. Vérification de la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (Par. A60-A61)

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>87. En vertu de l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 3^e CSA, le commissaire est tenu d'informer l'assemblée générale sur le fait que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. Il doit inclure une mention sur ses constatations dans son rapport. En règle générale, la mise en œuvre des diligences requises prévues par les normes ISA doit permettre de détecter les cas de non-respect des dispositions du CSA et du Code de droit économique relatives à la comptabilité des entreprises et de leurs arrêts d'exécution. (Voir par. A38)</p> <p>88. Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, si le commissaire n'a pas détecté de cas de non-respect des dispositions du CSA et du Code de droit économique relatives à la comptabilité des entreprises et de leurs arrêts d'exécution, il doit déclarer dans la section « Autres mentions »</p>	<p>A38. En règle générale, la mise en œuvre des diligences requises prévues par les normes ISA permet de détecter les cas de non-respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité. (Voir par. 87)</p>

¹¹ Les articles 3:98 et 3:99 CSA excluent l'art. 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 8^e CSA pour les associations et les fondations.

¹² En ce qui concerne les sociétés cotées au sens de l'article 1:11 CSA, l'article 7:99, §7, 4^e (administration moniste) ou l'article 7:119, §7, 4^e (administration duale) CSA, prévient la même disposition.

<p>que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.</p> <p>89. Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, si le commissaire a détecté un cas de non-respect des dispositions du CSA et du Code de droit économique relatives à la comptabilité des entreprises et de leurs arrêtés d'exécution, il doit s'en entretenir avec l'organe d'administration. Si l'organe d'administration refuse de réaliser la correction demandée par le commissaire ou que la situation constatée ne peut être matériellement corrigée, le commissaire doit mentionner le cas de non-respect dans la section « Autres mentions ».</p>	
III.11. Répartition des résultats	
<p>DILIGENCES REQUISES</p> <p>90. En vertu de l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 8^e CSA, le commissaire est tenu d'informer l'assemblée générale du respect des dispositions des statuts et du CSA relatives à la répartition des résultats. Il doit inclure une mention sur ses constatations dans la section « Autres mentions ». En règle générale, la mise en œuvre des diligences requises prévues par les normes ISA doit permettre de détecter les cas de non-respect des dispositions des statuts ou du CSA relatives à la répartition des résultats.</p> <p>91. Si le commissaire n'a pas connaissance de cas de non-respect des dispositions des statuts ou du CSA relatives à la répartition des résultats à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 90, il doit mentionner dans la section « Autres mentions » que la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au CSA.</p> <p>92. Lorsque le commissaire a exprimé une opinion modifiée dans son rapport sur les comptes annuels, il doit évaluer l'impact sur la répartition du résultat et doit appliquer, le cas échéant, le paragraphe qui suit. (Voir par. A39)</p> <p>93. Si à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 90, le commissaire a connaissance d'un cas de non-respect des dispositions des statuts ou du CSA relatives à la répartition des résultats, il doit s'en entretenir avec l'organe d'administration. Si l'organe d'administration reste en défaut de se conformer aux statuts ou au CSA ou que la situation constatée ne peut être matériellement corrigée, le commissaire doit le mentionner dans la section « Autres mentions ».</p>	<p>MODALITES D'APPLICATION</p> <p>A39. L'interaction entre le rapport sur les comptes annuels et la partie « Autres obligations légales et réglementaires » n'étant nullement automatique, le commissaire peut déterminer que sa mention relative à la répartition des résultats doit être adaptée car les éléments à la base de l'opinion modifiée impactent également la conformité de la répartition des résultats proposée aux statuts ou au CSA. (Voir par. 92)</p>
III.12. Acompte sur dividende dans les SA	
<p>DILIGENCES REQUISES</p> <p>94. Si une société anonyme contrôlée a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport d'examen limité du commissaire relatif à ces acomptes sur dividendes doit, le cas échéant, en vertu de l'article 7:213 CSA, être annexé au rapport du commissaire à l'assemblée générale. En outre, le commissaire doit faire référence à ce rapport annexé, dans la section « Autres mentions ».</p>	<p>MODALITES D'APPLICATION</p>

III.13. Test d'actif net et test de liquidité dans les SRL ou les SC

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>95. L'assemblée générale a le pouvoir de décider de l'affectation du bénéfice, y compris le bénéfice de l'exercice en cours, et du montant des distributions. Par extension –à condition qu'il y ait une délégation dans les statuts – l'organe d'administration a le pouvoir de décider de procéder à des distributions provenant du bénéfice de l'exercice en cours, ou du bénéfice de l'exercice précédent tant que les comptes annuels de cet exercice n'ont pas été approuvés, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté. Le pouvoir d'effectuer une distribution provenant de réserves ne peut pas être délégué car cela impliquerait que l'organe d'administration ait le pouvoir d'annuler une décision antérieure de l'assemblée générale concernant l'affectation du bénéfice.</p> <p>Une telle distribution ne peut être effectuée que si :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) l'assemblée générale, ou, s'il y a délégation statutaire, l'organe d'administration, a pris la décision de procéder à des distributions sur la base du test d'actif net ; ceci implique que l'assemblée générale ou l'organe d'administration a constaté, sur la base des derniers comptes annuels approuvés ou d'un état plus récent résumant la situation active et passive, que l'actif net est suffisant pour permettre la distribution (art. 5:142 (6 :115) CSA). L'état plus récent résumant la situation active et passive est vérifié dans un « rapport d'examen limité » par le commissaire, s'il en a été nommé un. Ce rapport d'examen limité est annexé au rapport de contrôle annuel ; et 2) l'organe d'administration, avant de procéder au paiement effectif de la distribution, aura constaté que la distribution n'a pas pour conséquence que la société ne puisse plus s'acquitter de ses dettes exigibles pendant une période d'au moins douze mois (test de liquidité) (art. 5:143 (6:116) CSA). La décision de l'organe d'administration doit être justifiée dans un rapport (spécial) qui n'est pas déposé. Les données comptables et financières historiques et prospectives de ce rapport spécial sont évaluées par le commissaire, s'il en a été nommé un. Le commissaire mentionne dans son rapport de contrôle annuel qu'il a exécuté cette mission. 	<p>96. En ce qui concerne le test d'actif net (voir par. 95, 2^{ème} alinéa, (1)), le commissaire doit vérifier si la procédure relative au test d'actif net a été respectée.</p> <p>Le cas échéant, le commissaire doit joindre son rapport d'examen limité relatif à ce test d'actif net à son rapport adressé à l'assemblée générale. En outre, le commissaire doit faire référence à ce rapport joint dans la section « Autres mentions ».</p> <p>97. En ce qui concerne le test de liquidité (voir par. 95, 2^{ème} alinéa, (2)), le commissaire doit mentionner, dans la section « Autres mentions », qu'il a effectué cette mission et qu'il a adressé son rapport à ce sujet à l'organe d'administration.</p>
	<p>A.40. Il est à noter que si l'organe d'administration, sur la base de son test de liquidité (positif), procède à la distribution nonobstant la conclusion négative du commissaire, il ne s'agit pas d'un cas de non-respect du CSA. En effet, le constat fait par l'organe d'administration est</p>

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

<p>98. Lorsque l'organe d'administration, en vertu de l'article 5:141 (6:114), alinéa 2 du CSA, prend la décision de procéder à une distribution, le commissaire doit vérifier si les statuts autorisent bien l'organe d'administration à procéder à de telles distributions. Lorsque les statuts ne prévoient pas de délégation et que l'organe d'administration décide quand-même de procéder à une distribution, le commissaire doit le mentionner dans son rapport du commissaire conformément aux paragraphes 99 au 101 comme un cas de non-respect des statuts et du CSA. (par. A40)</p>	<p>positif et la procédure a été respectée. Toutefois, ce fait peut avoir un impact sur l'opinion du commissaire sur l'image fidèle des comptes annuels dans le cadre de son évaluation du principe comptable de continuité d'exploitation. En outre, la procédure d'alarme (art. 5:153 (6:119) CSA) pourrait être d'application. (Voir par. 98)</p>
--	--

III.14. Respect par l'entité des dispositions des statuts et du Code des sociétés et des associations

DILIGENCES REQUISES

MODALITES D'APPLICATION

99. En vertu de l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa 9^o CSA, le commissaire doit vérifier que l'assemblée générale est correctement informée en ce qui concerne le respect du CSA et des statuts. Il doit inclure une mention sur ses constatations dans son rapport. En règle générale, la mise en œuvre des diligences requises prévues par les normes ISA, et plus particulièrement celles prévues par la norme ISA 250 et par la présente norme, doit permettre au commissaire de répondre à cet objectif. Le commissaire ne doit pas effectuer de vérifications plus spécifiques en vue de s'assurer que les dispositions légales ou statutaires ont été respectées. L'obligation de révélation dans le rapport du commissaire ne porte que sur les cas de non-respect des statuts ou du CSA, en ce compris l'arrêté royal portant exécution du CSA.
100. Si le commissaire n'a pas connaissance de cas de non-respect des dispositions des statuts ou du CSA à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 99, il doit mentionner dans la section « Autres mentions » qu'il n'a pas eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du CSA.
101. Si à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 99, le commissaire a connaissance d'une opération conclue ou d'une décision prise en violation des statuts ou du CSA, il doit évaluer si la révélation du cas de non-respect est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment dans le cas où – le cas échéant – après un entretien avec l'organe d'administration – celle-ci a pris des mesures appropriées pour corriger la situation de non-respect ainsi créée. S'il considère, après analyse, que le non-respect doit être révélé, il doit mentionner le cas de non-respect dans la section « Autres mentions ».

III.15. Vérification du registre UBO

DILIGENCES REQUISES

MODALITES D'APPLICATION

102. Sans préjudice des obligations de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces et de la norme relative à l'application de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, le commissaire doit, dans le cadre de la vérification du respect par l'entité des dispositions du CSA et des statuts et afin de pouvoir mentionner dans la section "Autres
- A41. L'obligation d'actualiser les informations dans le registre UBO incombe à la société et non au commissaire. (Voir par. 102)

<p>mentions" qu'il n'a pas à signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation de l'article 1:35 CSA, suivre une approche proportionnée et : (par. A41)</p> <ul style="list-style-type: none"> - doit être attentif à obtenir et documenter les informations du registre par la consultation en direct du registre ou en demandant ces informations à la société même ; - doit effectuer un contrôle marginal, c'est-à-dire, doit vérifier s'il existe des incohérences manifestes, sur la base des informations dont il dispose dans son dossier. <p>103. Lorsque le commissaire constate des incohérences manifestes entre les informations dont il dispose dans le cadre des mesures de vigilance à l'égard de la clientèle et celles transcrites par les administrateurs dans le registre UBO, il doit vérifier si c'est sa propre information qui doit être actualisée et examinera les raisons de cette situation.</p> <p>104. Si le commissaire a connaissance d'une incohérence qui constitue un cas de non-respect de l'article 1:35 CSA ou si le registre UBO n'a pas été rempli, il évaluera, conformément au paragraphe 101, si la révélation du cas de non-respect est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment dans le cas où, après un entretien avec l'organe d'administration, celui-ci a pris les mesures appropriées pour corriger la situation de non-respect ainsi créée. S'il considère, après analyse, que le non-respect doit être révélé, il doit mentionner le cas de non-respect dans la section « Autres mentions ».</p>	
--	--

III.16. Intérêts opposés de nature patrimoniale lorsque la loi prévoit l'intervention du commissaire

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>105. Le commissaire doit prendre connaissance du procès-verbal de la réunion de l'organe d'administration, qui a été transmis au commissaire par ces derniers, et qui fait mention de l'existence d'un conflit d'intérêts. Le commissaire doit vérifier que le procès-verbal mentionnant l'existence d'un conflit d'intérêts reprend toutes les informations prescrites par le CSA. (Voir par. A42-A44)</p> <p>106. Le commissaire doit dans une section séparée, à savoir la section « Autres mentions », évaluer les conséquences patrimoniales pour l'entité qui résultent des décisions de l'organe d'administration telles que décrite par ce dernier et pour lesquelles un intérêt opposé de nature patrimoniale existe.</p> <p>107. En faisant preuve d'un esprit critique, le commissaire doit vérifier les conséquences patrimoniales pour l'entité telles que reprises dans le procès-verbal de l'organe d'administration pour déterminer s'il existe des incohérences significatives entre, d'une part, les conséquences patrimoniales décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration et, d'autre part, les informations qu'il a réunies et analysées dans le cadre de son évaluation. Il doit également rester attentif aux indices suggérant que les conséquences patrimoniales décrites comportent des incohérences significatives par rapport à l'information dont il dispose par ailleurs dans le cadre de sa mission. (Voir par. A44-A47)</p>	<p>A42. Lorsque l'organe d'administration prend une décision à propos de laquelle un membre a directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale, le CSA requiert, selon la forme de société, que cette décision fasse l'objet, dans un procès-verbal (ou, le cas échéant, le rapport spécial), d'une description de la nature de la décision ou de l'opération, d'une justification de la décision qui a été prise ainsi que d'une description des conséquences patrimoniales pour l'entité. Les articles 5:77 (SRU), 6:65 (SC), 7:96 (SA – administration moniste), 7:115 (SA – administration duale), 9:8 (ASBL), 11:9 (fondation) CSA requièrent que la partie du procès-verbal, dans laquelle la nature de la décision ou de l'opération et les conséquences patrimoniales sont décrites et la décision est justifiée, soit reprise dans le rapport de gestion ou à défaut dans la pièce déposée avec les comptes annuels. (Voir par. 105)</p> <p>A43. Il n'existe pas d'obligation d'enquête active dans le chef du commissaire et ce par analogie de la vérification du respect du CSA et des statuts. (Voir par. 108)</p> <p>A44. La détermination de la nature et de l'étendue des travaux nécessaires pour répondre au requis du paragraphe 107 relève du jugement professionnel.</p> <p>A45. En vue d'évaluer les conséquences patrimoniales des intérêts opposés, le commissaire réunit et analyse, entre autres, les informations indispensables sur l'opération présentée, les personnes concernées, les conditions de sa réalisation, les conditions contractuelles, etc.</p>

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

<p>108. Si le commissaire constate lors de son contrôle (Voir par. A43) qu'un intérêt opposé de nature patrimoniale n'a pas été soumis à la procédure de conflits d'intérêts prévu par le CSA, y compris la transmission du procès-verbal, il le dénonce par écrit à l'organe d'administration. Si l'organe d'administration reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit mentionner cette non-conformité dans la section « Autres mentions ».</p> <p>109. Si, de l'avis du commissaire, la description de la nature de la décision ou de l'opération, des conséquences patrimoniales ou la justification de la décision relative au conflit d'intérêts donnée dans le procès-verbal – repris dans le rapport de gestion ou dans une pièce déposée avec les comptes annuels – manque ou est insuffisante, il doit faire mention de cette insuffisance dans la section « Autres mentions », sans pour autant donner ou compléter lui-même l'information manquante ou insuffisante. La description de la nature de la décision ou de l'opération, de ses conséquences patrimoniales ou la justification de la décision relative au conflit d'intérêts donnée dans le procès-verbal doit contenir tous les éléments qui permettent aux actionnaires de comprendre toutes les conséquences patrimoniales de la décision ou de l'opération.</p>	<p>La vérification des avantages octroyés au(x) administrateur(s) avec le conflit d'intérêts de nature patrimoniale peut également faire partie de cette évaluation.</p> <p>A46. Dans ce contexte, le terme « caractère significatif » est considéré comme étant de l'information relative au conflit d'intérêts qui est incorrectement formulée ou autrement trompeuse (y compris parce que des informations nécessaires pour bien comprendre les conséquences patrimoniales du conflit d'intérêts sont omises ou occultées).</p> <p>A47. Dans la mesure où ils sont inclus dans le procès-verbal de l'organe d'administration, le commissaire peut, s'il le juge utile, également reproduire ces conséquences patrimoniales pour l'entité telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration et au sujet desquelles il donne son évaluation, dans son rapport du commissaire. Toutefois, les conséquences patrimoniales qui n'ont pas été décrites dans le procès-verbal ne peuvent pas être reprises dans le rapport du commissaire.</p>
---	---

III.17. Paragraphe relatif à d'autres points

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>110. Dans des situations spécifiques, le commissaire doit évaluer la nécessité d'inclure dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » une référence à quelque question que ce soit sur laquelle il attire spécialement l'attention, sans que cette référence ne doive être incluse dans le rapport sur les comptes annuels (ou consolidés), (Voir par. A12, deuxième tiret)</p>	

III.18. Mentions spécifiques aux rapports EIP

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>111. Lorsqu'il s'agit d'une EIP, le commissaire doit confirmer dans la section « Autres mentions » que son rapport est conforme au contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.¹³ (Voir par. A48-A49)</p>	<p>A48. L'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 est d'application aux EIP au sens de l'article 1.12 CSA. Dans le cas particulier de sociétés cotées et d'EIP au sens de l'article 1.12, 2° CSA, l'article 7:99, §7, 4° (administration moniste) ou l'article 7:119, §7, 4° (administration duale) CSA stipule que le commissaire doit établir un rapport complémentaire visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014. L'article 7:99, §7, 4° (administration moniste) ou l'article 7:119, §7, 4° (administration duale) CSA stipule que le commissaire de sociétés cotées et des EIP au sens de l'article 1.12, 2° CSA doit confirmer dans son rapport que le rapport d'audit est conforme au contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du Règlement (UE) n° 537/2014. Dans ces sociétés répondant aux critères décrits sous le §3 des articles susmentionnés du CSA qui ne constituent pas un comité d'audit, les missions du commissaire et, le cas échéant, du réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés reprises sous le §7 de ces mêmes articles restent applicables, mais le sont à l'égard du conseil d'administration ou du conseil de surveillance. (Voir par. 111)</p>

¹³ En ce qui concerne les sociétés cotées et les EIP visés à l'article 1.12, 2° CSA, les articles 7:99, §7, 4° (administration moniste) et 7:119, §7, 4° (administration duale) CSA prévoient la même disposition.

	<p>A.49. La référence au rapport complémentaire ne peut pas aller au-delà de ce qui est stipulé à l'article 11 du Règlement (UE) n° 537/2014 et ne peut donc contenir aucune référence relative à son contenu. Il en va de même pour la confirmation requise par l'article 7-99, §7, 5° (administration moniste) ou l'article 7-119, §7, 5° (administration duale) CSA. (Voir par. 111)</p>
--	--

IV. Déclarations écrites de la direction de l'entité

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>112. Les déclarations complémentaires à obtenir de la direction de l'entité dans le contexte légal et réglementaire belge sont les suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) une déclaration relative aux informations à communiquer dans le rapport de gestion conformément aux articles 3-5 et 3-6 (ou l'article 3-32) CSA; (ii) sauf si les données ont déjà été fournies de façon distincte dans les comptes annuels et/ou si celles-ci ne sont pas applicables, une déclaration par laquelle la direction confirme que les documents que l'entité doit déposer en complément aux comptes annuels conformément à l'article 3-12, §1, 5°, 7° et 8° et §2 CSA ont été approuvés par l'organe d'administration et, le cas échéant, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par ce Code ; (Voir par. A50-A51) (iii) une déclaration relative à la communication de certaines informations portant sur la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ; (iv) une déclaration relative à la communication d'informations relatives à des situations de conflits d'intérêts tels que définis dans le CSA ; (v) le cas échéant³⁴, une déclaration relative à la confirmation que le dépôt des comptes annuels au greffe du tribunal de l'entreprise a été effectué, avec en annexe une copie des comptes annuels déposés de l'exercice précédent et du rapport du commissaire déposé. <p>113. La lettre d'affirmation adressée au commissaire doit inclure les déclarations écrites requises par les normes ISA et par le paragraphe 112 de la présente norme.</p> <p>114. Si le commissaire constate qu'une des déclarations complémentaires requises (telles que définies au paragraphe 112) n'est pas d'application, cette déclaration écrite peut être omise dans la lettre d'affirmation.</p> <p>115. Si le commissaire n'a pas obtenu une des déclarations complémentaires requises, il doit appliquer le paragraphe 19 de la norme ISA 580.</p> <p>116. Conformément au paragraphe 9 de la norme ISA 580, le commissaire doit demander la signature de la lettre d'affirmation par des membres de la direction ayant les responsabilités relatives à la préparation et/ou à l'établissement des comptes annuels au plus haut niveau de</p>	<p>A50. Conformément à l'article 3-12, §2 CSA, il ne faut plus mentionner dans un document à déposer conformément à cet article les données qui sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels. En général, la déclaration écrite de la direction portera sur le bilan social (art. 3-12, §1, 8° CSA) et, le cas échéant, la liste des entreprises dans lesquelles la société détient une participation telle que définie à l'article 1-22 CSA (et, le cas échéant, un aperçu des entreprises dans lesquelles la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée). (art. 3-12, §1, 7° CSA). (Voir par. 112 (ii))</p> <p>A51. Afin de s'assurer qu'il dispose des derniers documents approuvés, le commissaire peut, par exemple, demander une version dûment signée de ces documents ou, si cela est praticable, de les annexer à la lettre d'affirmation. (Voir par. 112 (ii))</p> <p>A52. Dans le cas d'une administration duale (SA), il est indiqué que la lettre d'affirmation soit signée tant par le conseil de surveillance que par le conseil de direction. (Voir par. 116)</p>

³⁴ Cette déclaration vise dans l'état actuel de la législation, les petites ASBL, les ASBL et les petites fondations (privées ou d'utilité publique), qui ont volontairement nommé un commissaire.

l'entité contrôlée, ainsi qu'à sa politique financière sous-jacente compte tenu de leur connaissance des faits et de leur autorité. Le commissaire doit considérer si, dans certaines circonstances, il est approprié de demander en outre à une autre personne (ou un autre organe) concerné(e) qui a le droit d'engager l'entité pour des actes dépassant la gestion journalière, de co-signer la lettre d'affirmation. (Voir par. A52)

V. Rapport de carence

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>117. Conformément à l'article 3:74, 2^{ème} alinéa CSA, le commissaire doit émettre un rapport de carence s'il n'a pas reçu les pièces que l'organe d'administration doit lui remettre conformément à l'article 3:74, 1^{er} alinéa CSA de sorte qu'il n'est pas en mesure de respecter les délais prévus par le CSA en matière de mise à disposition de son rapport. Le commissaire doit établir son rapport de carence destiné à l'assemblée générale et adressé l'organe d'administration, en faisant usage du modèle de rapport repris en annexe 7 de la présente norme. (Voir par. A53)</p> <p>118. Le commissaire doit exposer, dans son rapport de carence, en faisant référence aux dispositions du CSA, qu'il n'a pas reçu ces pièces dans un délai lui permettant de respecter les dispositions légales relatives à la mise à disposition de son rapport aux actionnaires et associés et qu'il a attiré l'attention de l'organe d'administration sur ses obligations légales.</p> <p>119. Lorsqu'il y a un conseil d'entreprise, le commissaire doit veiller à ce que ce rapport lui soit transmis conformément à l'article 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises.</p>	<p>A53. Généralement, le rapport de carence concernera le cas où le commissaire n'a pas reçu les comptes annuels dans un délai lui permettant de respecter les dispositions légales relatives à la mise à disposition de son rapport aux actionnaires et associés.</p> <p>Ce rapport de carence ne fait pas l'objet d'un dépôt car il ne peut pas être considéré comme équivalent au rapport visé à l'article 3:75 CSA. L'article 3:12, §1, 4^e CSA prévoit uniquement le dépôt du rapport du commissaire établi conformément à l'article 3:75 CSA. (Par. 117)</p>

VI. Modification par l'assemblée générale de la proposition de répartition des résultats

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>120. L'assemblée générale peut décider de modifier la proposition de répartition des résultats faite par l'organe d'administration¹⁵. Le commissaire doit vérifier si cette modification est conforme aux dispositions légales et statutaires. (Voir par. A54)</p>	<p>A54. Selon les circonstances, le commissaire émettra un nouveau rapport du commissaire et fera acter sa déclaration sur la modification de la répartition des résultats au procès-verbal de l'assemblée générale. Il s'assurera de la publication de ce nouveau rapport du commissaire. (Voir par. 120)</p>

VII. Vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et des documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés) et déclarations éventuelles y relatives

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>121. Le commissaire doit surveiller l'accomplissement du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et des documents à déposer en même temps que les comptes annuels (ou consolidés).</p>	<p>A55. L'organe d'administration de l'entité et ses membres sont les uniques responsables légaux du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et des documents déposés en même temps</p>

¹⁵ Selon les compétences attribuées par le CSA à l'assemblée générale, celle-ci ne peut en principe apporter d'autres changements aux comptes annuels car leur établissement relève de la compétence exclusive de l'organe d'administration.

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

<p>afin de s'assurer qu'ils correspondent aux documents sur lesquels porte son rapport du commissaire sur l'exercice précédent. Toutefois, en cas de dépôt au greffe du tribunal de l'entreprise¹⁶, il est admissible que le commissaire ne procède pas lui-même à cette vérification pour autant qu'il obtienne une déclaration en la matière de la direction (au sens du paragraphe 116), confirmant le dépôt au greffe, avec en annexe de la lettre d'affirmation une copie des comptes annuels de l'exercice précédent et du rapport du commissaire déposés. (Voir par. A55-A58)</p>	<p>que les comptes annuels (ou consolidés). Dès lors, le commissaire ne peut pas se substituer à l'organe d'administration, ni être mandaté par lui, en vue de ce dépôt. (Voir par. 121)</p> <p>A56. Un délai approprié pour la vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et des documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés), tels que mentionnés dans son rapport du commissaire sur le contrôle des comptes annuels de l'exercice précédent, n'exécède généralement pas 150 jours après la date du rapport du commissaire. (Voir par. 121)</p> <p>A57. Lorsque le dépôt a lieu avec retard ou lorsque le commissaire constate des discordances non significatives, le commissaire peut juger, conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 9^e CSA, et que la révélation du non-respect dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires » ne s'impose pas. (Voir par. 121)</p> <p>A58. Dans certaines circonstances, les textes légaux et réglementaires requièrent que d'autres documents fassent l'objet d'un dépôt, notamment dans les cas suivants : (Voir par. 121)</p> <ul style="list-style-type: none"> – lorsque l'entité est une filiale bénéficiant de l'exemption de sous-consolidation prévue par l'article 3:26 CSA relatif aux comptes consolidés, elle est tenue de déposer les comptes consolidés de la société mère sept mois au plus tard après la date de clôture de l'exercice auquel ces documents sont afférents ; – lorsque, conformément à l'article 3:82 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, les comptes annuels des sociétés, pour lesquelles une société particulière est indéfiniment responsable, sont joints à ceux de cette société (et publiés en même temps que ceux-ci), sauf dans les deux cas exemptés par l'article précité.
---	---

VII.1. Vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés)

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>122. Si le commissaire constate lors de ses travaux que les comptes annuels (ou consolidés) (et, le cas échéant, sa déclaration consignée dans le procès-verbal de l'assemblée générale) n'ont pas été déposés, il doit dénoncer par écrit ce cas de non-respect à l'organe d'administration.</p> <p>123. Sans préjudice de l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 9^e CSA, si le commissaire constate que les comptes annuels (ou consolidés) (et, le cas échéant, sa déclaration consignée dans le procès-verbal de l'assemblée générale) n'ont pas été déposés dans les délais légaux au moment où le commissaire établit son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) de l'exercice suivant, il doit faire mention de ce non-respect dans la section « Autres mentions ».</p> <p>124. Le commissaire n'a plus, après l'émission de son rapport, l'obligation de réaliser des procédures d'audit sur les comptes annuels (ou consolidés) contrôlés. Toutefois, si le commissaire a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport du commissaire, aurait pu le conduire à amender ce dernier, le commissaire doit déterminer s'il convient de modifier les</p>	<p>A59. Si l'entité est tenue de corriger les comptes annuels (ou consolidés) et de déposer les comptes annuels (ou consolidés) corrigés, mais n'y procède pas, il est important que le commissaire prenne toute mesure appropriée. Si nécessaire, il peut introduire une action en référé pour qu'il y soit procédé. (Voir par. 124)</p>

¹⁶ Il s'agit actuellement notamment des petites ASBL, des ASBL et des petites fondations (privées ou d'utilité publique), qui ont volontairement nommé un commissaire.

comptes annuels (ou consolidés). Le commissaire peut utilement se référer aux paragraphes 14 à 17 de la norme ISA 560. Si l'entité corrige les comptes annuels (ou consolidés), le commissaire doit s'assurer de leur dépôt. (Voir par. A59)
--

VII.2. Vérification du dépôt des documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés) et déclarations éventuelles y relatives

DILIGENCES REQUISES	MODALITES D'APPLICATION
<p>125. Si le commissaire constate lors de ses travaux que les documents à déposer en même temps que les comptes annuels (ou consolidés) n'ont pas été déposés, il doit dénoncer par écrit ce cas de non-respect à l'organe d'administration.</p> <p>126. Sans préjudice de l'article 3.75, §1, 1^{er} alinéa, 9^e CSA, si le commissaire constate que les documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés) n'ont pas été déposés dans les délais légaux au moment où le commissaire établit son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) de l'exercice suivant, il doit faire mention de ce non-respect dans la section « Autres mentions ».</p> <p>127. Si le commissaire a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport du commissaire, aurait pu le conduire à amender ce dernier, le commissaire doit déterminer s'il convient de modifier les documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés). Le commissaire peut utilement se référer aux paragraphes 14 à 17 de la norme ISA 560. Si l'entité corrige ces documents, le commissaire doit s'assurer de leur dépôt. (Voir par. A60)</p>	<p>A60. Lorsque le commissaire constate des incohérences significatives dans les documents déposés en même temps que les comptes annuels (ou consolidés) et lorsqu'il demande à l'entité de les corriger et de procéder à un nouveau dépôt mais que cette dernière n'y procède pas, il est important que le commissaire prenne toute mesure appropriée. Si nécessaire, il peut introduire une action en référé pour qu'il y soit procédé. (Voir par. 127)</p>

ANNEXE 1 – ILLUSTRATION SCHEMATIQUE RELATIVE AU RAPPORT DE GESTION

Procédures de vérification (voir par. 38)

Procédures à effectuer	Base légale sociétés et associations	Applicable au rapport de gestion établi sur une base volontaire
Vérification que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au CSA	CSA (respect)	Oui – respect du CSA
Vérification de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels (consolidés)	- CSA - ISA 720 (Révisée)	Oui - ISA 720 (Révisée)
Vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion	CSA	Oui – ISA 720 (Révisée) et respect du CSA
Vérifications de l'existence d'éventuelles anomalies significatives dans le rapport de gestion, en particulier par rapport à la connaissance acquise lors du contrôle	ISA 720 (Révisée)	Oui - ISA 720 (Révisée)

Rapport

Rapport de gestion
Application de l'art. 3:75, §1, 1er al., 6° CSA
Combinaison du CSA, la norme complémentaire et la norme ISA 720 (Révisée)
Dans la section "Aspects relatifs au rapport de gestion": a) opinion sur le respect de l'art. 3:6/3:32/3:48/3:52 CSA; b) opinion sur la concordance avec les comptes annuels; c) mention si des anomalies significatives existent par rapport à la connaissance acquise lors du contrôle

Annexes 2 – Modèles de rapport

Annexe 2.1. – Modèle de rapport – Comptes annuels – Entité autre que : une EIP, une entité cotée, une asbl, une aisbl ou une fondation

Annexe 2.2. – Modèle de rapport – Comptes annuels – EIP

Annexe 2.3. – Modèle de rapport – Comptes annuels – Entité cotée autre qu'une EIP

Annexe 2.4. – Modèle de rapport – Comptes annuels – asbl, aisbl ou fondation

Annexe 2.5. – Modèle de rapport – Comptes consolidés – EIP

Annexe 2.6. – Modèle de rapport – Comptes consolidés – Entité autre qu'une EIP

Annexe 2.7. – Modèle de rapport de carence

ANNEXE 2.1. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – ENTITÉ
AUTRE QUE : UNE EIP, UNE ENTITÉ COTÉE, UNE ASBL, UNE AISBL OU
UNE FONDATION

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET
FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__**
(COMPTES ANNUELS)

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise¹⁷]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.¹⁸

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au ____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique¹⁹. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes

¹⁷ Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

¹⁸ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

¹⁹ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses [leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir²⁰ :

- [à compléter]²¹

²⁰ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

²¹ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple,

- ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent - tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission :

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels :
 - a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;
 - b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;
 - c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation. : [...] *La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision²² n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes :*
OU
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.
 OU
 - [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- 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 et des associations.
- *[Le cas échéant: Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration.[à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]*
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- *[En cas d'une SA et le cas échéant : Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]*
- *[En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant :]*

²² S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».



Approuvée (M.B. 10-03-2021)

- Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
- [Si d'application :] Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

ANNEXE 2.2. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET
FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE __ _____ 20__
(COMPTES ANNUELS)**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.²³

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au __ ____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au __ ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique²⁴. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les

²³ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « Nous sommes en place depuis au moins [X] années. ».

²⁴ Le cas échéant, les mots « selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique » peuvent être complétés comme suit : « Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national ».

exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701]

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation en interdit la publication.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci²⁵] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [, la déclaration non financière annexée à celui-ci²⁶] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

²⁵ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:6 §4 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion.

²⁶ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:6 §4 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion l'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] Conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 6° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion, l'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes annuels pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 6° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir²⁷ :

- [à compléter] ^[28]

- ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion l'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Pour l'établissement de cette information non financière, la

²⁷ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

²⁸ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après concernant les EIP et les sociétés cotées, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme. Dans le cadre d'une EIP répondant aux critères de l'art. 3:6 §4 CSA, les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font partie du rapport de gestion et à ce titre, font dès lors partie du rapport financier annuel au sens de l'article 12, §2 de l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé. Dans le cadre d'une société cotée sur un marché réglementé au sens de l'art. 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le comité de direction, à d'autres dirigeants et à des délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 3:6, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 6° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion, l'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises et concorde avec les comptes annuels pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:75, §1, 1^{er} alinéa, 6° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 7° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent - tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission :

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels :
 - a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;

- b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;
- c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation : [...]
La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision²⁹ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
 - *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes :*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.
- OU
- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- 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 et des associations.
- Le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.
- *[Le cas échéant:* Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de

²⁹ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]

- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- [*En cas d'une SA et le cas échéant*: Dans le cadre de l'article 7:213 CSA, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]
- [*En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant* :]
 - Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
 - [Si d'application :] Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviser d'entreprises

**ANNEXE 2.3. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – ENTITÉ
COTÉE AUTRE QU'UNE EIP**

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET
FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__
(COMPTES ANNUELS)**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.³⁰

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au ____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique³¹. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à

³⁰ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « Nous sommes en place depuis au moins [X] années. ».

³¹ Le cas échéant, les mots « selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique » peuvent être complétés comme suit : « Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national ».

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter

d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

Nous communiquons à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l'audit des comptes annuels de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer un point dans notre rapport du commissaire parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir³² :

- [à compléter]^[33]
- ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

³² Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* »

³³ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent - tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu - les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission :

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels :
 - a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;
 - b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;
 - c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation : [...]

La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision³⁴ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes :*

³⁴ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

- [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.

OU

- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- 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 et des associations.
- [*Le cas échéant*: Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- [*En cas d'une SA et le cas échéant*: Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]
- [*En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant* :]
 - Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
 - [Si d'application :] Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

**ANNEXE 2.4. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS – ASBL,
AISBL OU FONDATION**

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES MEMBRES DE [NOM DE
L'ASSOCIATION/FONDATION ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE __
____ 20__
(COMPTES ANNUELS)**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de l'association/la fondation et forme juridique] (« l'Association/la Fondation »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale des membres du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise³⁵]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale des membres délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [l'association xx] durant [xx] exercices consécutifs.³⁶

Rapport sur les comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de l'Association/la Fondation, comprenant le bilan au ____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un résultat positif [négatif] de l'exercice de € _____.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Association/la Fondation au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

³⁵ Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

³⁶ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique³⁷. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de l'Association/la Fondation, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de l'Association/la Fondation à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre l'Association/la Fondation en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les

³⁷ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national* ».

décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de l'Association/la Fondation ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de l'Association. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'Association/la Fondation ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'Association/la Fondation à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire l'Association/la Fondation à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable [de la préparation et du contenu du rapport de gestion] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel/rapport d'activités et] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité, ainsi que du Code des sociétés et des associations, et des statuts de l'Association/la Fondation.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans leurs aspects significatifs [le rapport de gestion] [[et] les [autres/certaines] informations contenues dans le rapport d'activités], [et] le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : [et] aux [autres] informations contenues dans le rapport annuel/le rapport d'activités]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:48 [dans le cas d'une fondation : 3:52] du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque l'Association/la Fondation publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque l'Association/la Fondation publie un rapport d'activité, dans lequel figure son rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion] et les autres informations contenues dans le rapport d'activités, à savoir³⁸ :

³⁸ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le

- [à compléter]^[39]

- ...

comporte[nt] une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.]

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁴⁰ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de l'Association/la Fondation au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes :*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.]

OU

- [Etant donné que l'Association/la Fondation n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].]

rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».

³⁹ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

⁴⁰ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de l'Association/la Fondation au cours de notre mandat.* ».

Autres mentions

- 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 et des associations.
- [*Le cas échéant*: Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour l'Association/la Fondation de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

ANNEXE 2.5. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES CONSOLIDES⁴¹ – EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET
FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20 ____
(COMPTES CONSOLIDES)**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« la Société ») et de ses filiales (conjointement « le Groupe »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes consolidés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes consolidés du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.⁴²

Rapport sur les comptes consolidés

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe, comprenant l'état de la situation financière consolidé⁴³ au ____ 20 ____, ainsi que l'état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global⁴⁴, l'état consolidé des variations des capitaux propres et un tableau consolidé des flux de trésorerie de l'exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, dont le total de l'état de la situation financière consolidé s'élève à € _____ et dont l'état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global se solde par un bénéfice [une perte] de l'exercice de € _____.

A notre avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière du Groupe au ____ 20 ____, ainsi que de ses résultats consolidés et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux normes

⁴¹ Le présent exemple de rapport prend en considération les normes IFRS utilisées pour l'établissement des comptes consolidés.

⁴² Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁴³ La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état de la situation financière consolidée » par « bilan ».

⁴⁴ La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état du résultat global » par « état du résultat ».

internationales d'information financière (IFRS) telles qu'adoptées par l'Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁴⁵. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des comptes consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la norme ISA 701]

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS) telles qu'adoptées par l'Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de

⁴⁵ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du Groupe ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la

capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;

- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes consolidés et évaluons si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle ;
- nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du Groupe pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit au niveau du groupe. Nous assumons l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

Nous communiquons à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l'organe d'administration [ou : au comité d'audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l'audit des comptes consolidés de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci⁴⁶] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

⁴⁶ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [, la déclaration non financière annexée à celui-ci⁴⁷] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:32 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés.

⁴⁷ Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA et tenue à ce titre d'établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d'établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion sur les comptes consolidés, l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel sur les comptes consolidés, dans lequel figure son rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés, à savoir⁴⁸ :

- [à compléter]^[49]

⁴⁸ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

⁴⁹ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après concernant les EIP et les sociétés cotées, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme. Dans le cadre d'une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA, les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font en principe partie du rapport de gestion sur les comptes consolidés et à ce titre, font dès lors partie du rapport financier annuel au sens de l'article 12, §2 de

- ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Pour l'établissement de cette information non financière, le Groupe s'est basé sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion sur les comptes consolidés, l'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice. Pour l'établissement de cette information non financière, la Société s'est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l'article 3:80, §1, 1^{er} alinéa, 5° du Code des sociétés et des associations nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé. Dans le cadre d'une société cotée sur un marché réglementé au sens de l'art. 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le comité de direction, à d'autres dirigeants et à des délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 3:32, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁵⁰ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes consolidés et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.
 - *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes :*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes consolidés.]
- OU
- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes consolidés, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes consolidés] [type de mission] [montants].]

Autres mentions

- Le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.
- *[Le cas échéant: insérer un paragraphe]*

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

⁵⁰ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.* ».

**ANNEXE 2.6. – MODELE DE RAPPORT – COMPTES CONSOLIDES –
ENTITÉ AUTRE QU'UNE EIP**

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET
FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__
(COMPTES CONSOLIDES)**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« la Société ») et de ses filiales (conjointement « le Groupe »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes consolidés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁵¹]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes consolidés du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.⁵²

Rapport sur les comptes consolidés

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe, comprenant l'état de la situation financière consolidé⁵³ au ____ 20__, l'état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global⁵⁴, l'état consolidé des variations des capitaux propres et un tableau consolidé des flux de trésorerie de l'exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, dont le total de l'état de la situation financière consolidé s'élève à € _____ et dont l'état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global se solde par un bénéfice [une perte] de l'exercice de € _____.

A notre avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière du Groupe au ____ 20__, ainsi que de ses résultats consolidés et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux normes

⁵¹ Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

⁵² Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* ».

⁵³ La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état de la situation financière consolidée » par « bilan ».

⁵⁴ La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état du résultat global » par « état du résultat ».

internationales d'information financière (IFRS) telles qu'adoptées par l'Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁵⁵. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS) telles qu'adoptées par l'Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute

⁵⁵ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

Approuvée (M.B. 10-03-2021)

anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du Groupe ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes consolidés et évaluons si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle ;

- nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du Groupe pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit au niveau du groupe. Nous assumons l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l'article 3:32 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel sur les comptes consolidés, dans lequel figure son rapport de gestion sur les comptes consolidés]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés, à savoir⁵⁶ :

- [à compléter]^[57]

- ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁵⁸ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes consolidés et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.
 - *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes :*
 - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans les annexes aux comptes consolidés.]
- OU
- [Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à

⁵⁶ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

⁵⁷ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

⁵⁸ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.* ».

l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans les annexes aux comptes consolidés, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes consolidés] [type de mission] [montants].]

Autres mentions

- [*Le cas échéant*: insérer un paragraphe]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ,

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

ANNEXE 2.7. – MODELE DE RAPPORT DE CARENCE⁵⁹

RAPPORT DE CARENCE, ETABLI PAR LE COMMISSAIRE, DESTINE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIÉTÉ/ASSOCIATION/FONDATION ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE __ _____ 20__

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de votre [société/association/fondation], nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire [*le cas échéant* : de réviseur d'entreprises désigné par le président du tribunal de l'entreprise], en application de l'article 3:74, deuxième alinéa, du Code des sociétés et des associations.

Nous constatons, à la date du présent rapport, que nous n'avons pas encore reçu les comptes annuels clôturés par l'organe d'administration⁶⁰. Nous ne sommes, par conséquent, pas en mesure d'établir notre rapport du commissaire destiné à l'assemblée générale ni de respecter les délais prescrits par le Code des sociétés et des associations en rapport avec sa mise à disposition.

Nous avons rappelé à l'organe d'administration l'obligation légale relative aux délais fixés par le Code des sociétés et des associations pour la remise au commissaire et aux actionnaires des documents requis.

Le présent rapport n'est pas le rapport du commissaire visé par les articles 3:74, premier alinéa, et 3:75 du Code des sociétés et des associations et ne peut être utilisé pour répondre à l'exigence de l'article 3:12, §1, 4° du Code des sociétés et des associations.

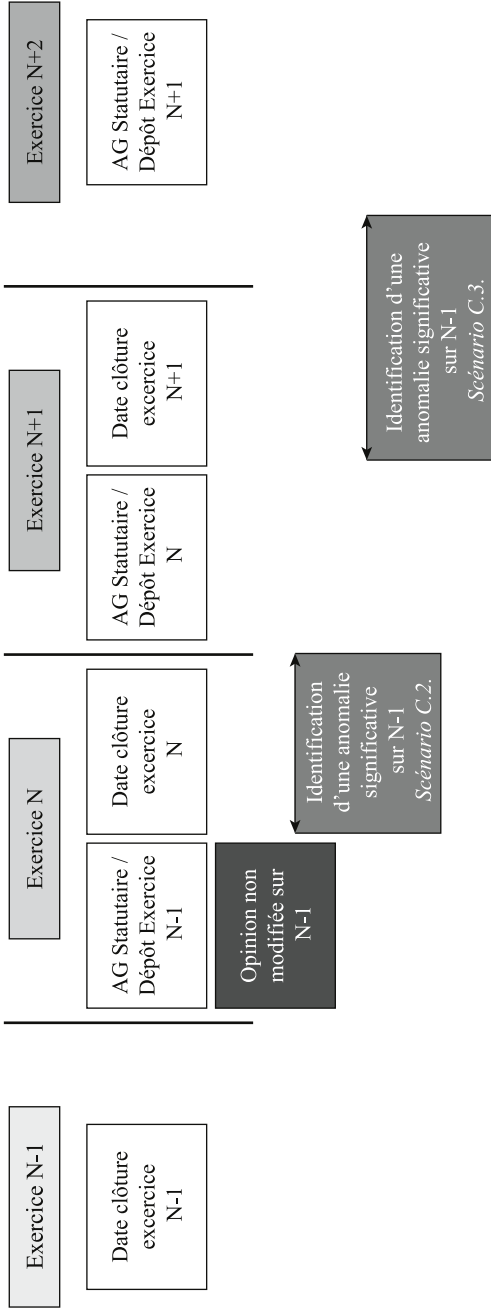
⁵⁹ Le rapport de carence n'est établi que lorsqu'il s'agit de comptes annuels (art. 3:74, 2^{ème} alinéa, CSA) en ne doit pas être établi lorsqu'il s'agit de comptes consolidés.

⁶⁰ Le cas échéant, à compléter par l'identification des pièces que l'organe d'administration doit remettre au commissaire conformément à l'article 3:74, 1^{er} alinéa du Code des sociétés et des associations et qui n'ont pas été transmis, y compris le rapport de gestion.

ANNEXE 10A

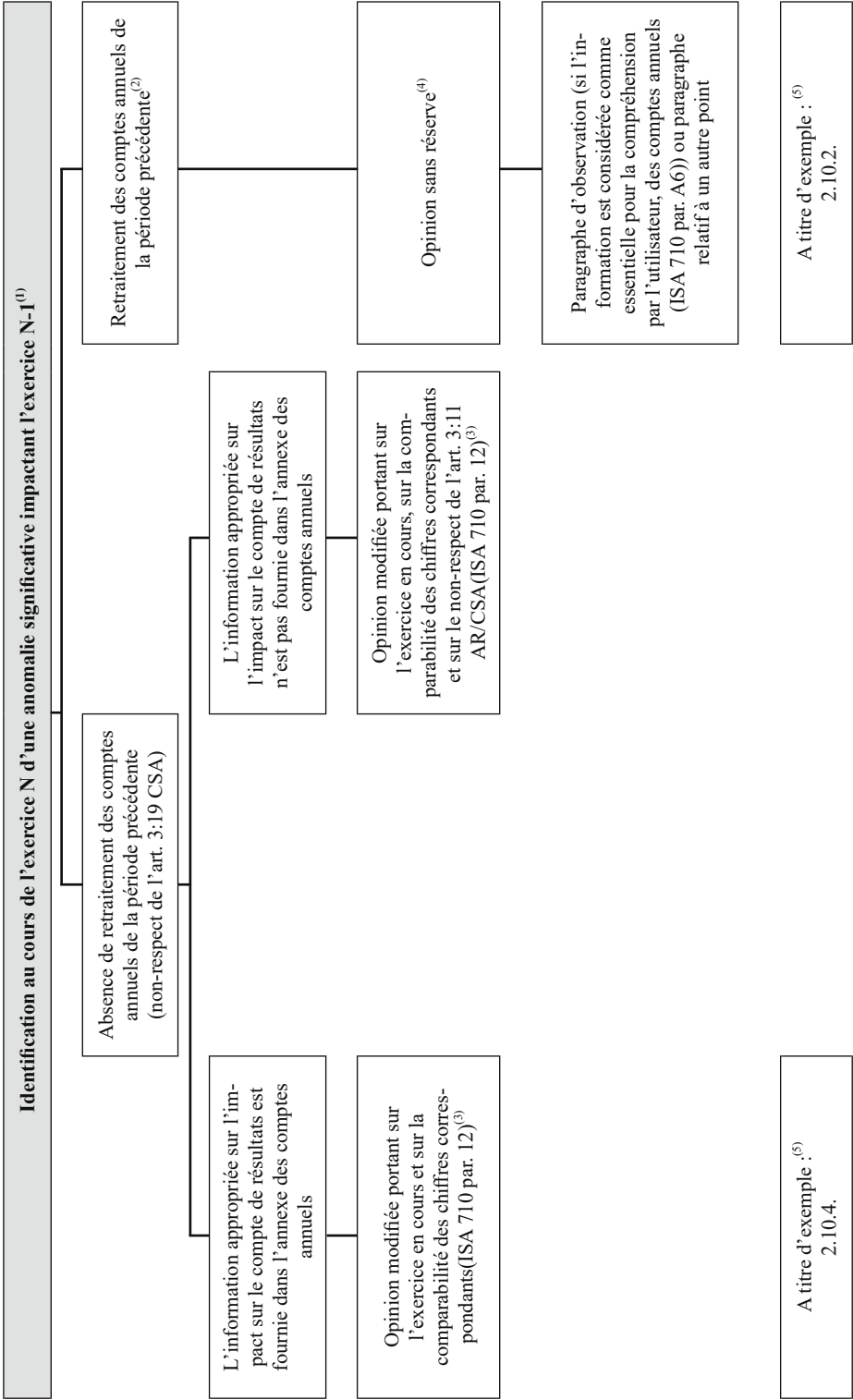
ASPECTS RELATIFS À L'IDENTIFICATION D'UNE ANOMALIE SIGNIFICATIVE ET SON IMPACT SUR LA RECTIFICATION ÉVENTUELLE DES COMPTES ANNUELS

Scénarios applicables aux sociétés, ASBL et AISBL (fondations exclues)



ANNEXE 10B

IDENTIFICATION AU COURS DE L'EXERCICE N D'UNE ANOMALIE SIGNIFICATIVE IMPACTANT L'EXERCICE N-1



- (1) Le présent schéma ne traite pas de l'identification au cours de l'exercice N d'une anomalie relative à un exercice antérieur à N-1, ni d'une première année d'audit.
- (2) La section 1.5.5 de cet ouvrage synthétise les conséquences pour le commissaire liées à l'obligation de rectifier les comptes annuels en cas d'erreur impliquant une infraction au droit comptable (article 3:19 CSA pour les sociétés, 3:49 pour les associations et 3:53 pour les fondations) et la section 1.5.6 traite de l'application de l'article 3:11 AR CSA. Le lecteur de cet ouvrage s'y référera utilement.
- (3) ISA 710 par. A3 mentionne que l'opinion de l'auditeur sur la période en cours n'a pas à faire référence à l'opinion modifiée antérieure si le point qui a donné lieu à l'opinion modifiée est résolu et correctement enregistré ou mentionné dans l'information fournie dans les états financiers. La notion "correctement" enregistré" n'est pas traitée ici et s'applique aux IFRS lorsque l'exercice précédent est correctement retraité.
- (4) S'il considère nécessaire, le commissaire utilisera un paragraphe d'observation (ISA 706 par. 6) ou un paragraphe relatif à d'autres points.
- (5) Pour tous les exemples, il faut tenir compte des circonstances telles que décrites dans le paragraphe concerné du présent ouvrage.

ANNEXE 11

**EXEMPLES DE RAPPORT – COMPTES ANNUELS –
ENTITÉ AUTRE QUE : UNE EIP, UNE ENTITÉ COTÉE,
UNE ASBL, UNE AISBL OU UNE FONDATION –
OPINION MODIFIÉE**

Opinion avec réserve

Les comptes annuels comportent des anomalies significatives à caractère non diffus

EXEMPLE

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA _____ POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__

566

ANNEXE II

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe de gestion [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁽¹⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽²⁾

Rapport sur les comptes annuels

Opinion avec réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Fondement de l'opinion avec réserve

[Description de l'anomalie significative]

⁽¹⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise ».

⁽²⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* »

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽³⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

567

ANNEXE II

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

⁽³⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacite avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires ⁽⁴⁾

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses [leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

⁽⁴⁾ Il n'est pas possible de reprendre dans ce modèle de seconde partie du rapport du commissaire tous les scénarios envisageables. L'utilisateur de ce modèle devra en prendre connaissance à la lecture du chapitre 3 du présent ouvrage.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir⁽⁵⁾:

– [à compléter]⁽⁶⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par la loi, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1er, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission:

⁽⁵⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

⁽⁶⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.]

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:
 - a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges;
 - b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale;
 - c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation. : [...] *La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽⁷⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
OU
[Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.
OU
[Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et à l'exception de l'incidence des éléments repris dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Notre section « Fondement de l'opinion avec réserve » décrit les circonstances qui constituent, selon nous, un cas de non-respect du référentiel comptable applicable en Belgique. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de

⁽⁷⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

- [*Le cas échéant* : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- Tenant compte des éléments repris dans la section relative au « Fondement de l'opinion avec réserve », nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la conformité de la répartition des résultats aux dispositions légales et statutaires.
- [*Le cas échéant* : Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]

572

ANNEXE II

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

Opinion avec réserve

Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (caractère significatif mais non diffus)

EXEMPLE

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA _____ POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe de gestion [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁽⁸⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽⁹⁾

Rapport sur les comptes annuels

Opinion avec réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

⁽⁸⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise ».

⁽⁹⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « Nous sommes en place depuis au moins [X] années. »

Fondement de l'opinion avec réserve

[Description de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés]

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽¹⁰⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

A l'exception du point décrit ci-dessus, nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives

⁽¹⁰⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹¹⁾

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses [leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

À l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence éventuelle sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

⁽¹¹⁾ Il n'est pas possible de reprendre dans ce modèle de seconde partie du rapport du commissaire tous les scénarios envisageables. L'utilisateur de ce modèle devra en prendre connaissance à la lecture du chapitre 3 du présent ouvrage.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir ⁽¹²⁾:

– [à compléter] ⁽¹³⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence éventuelle sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par la loi, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1er, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code

⁽¹²⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* ».

⁽¹³⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.]

et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission:

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:
 - a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges;
 - b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale;
 - c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation. : [...] *La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽¹⁴⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
OU
[Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.
OU
[Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure et à l'exception de l'incidence éventuelle des éléments repris dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Notre section « Fondement de l'opinion avec réserve » décrit les circonstances qui constituent, selon nous, un cas éventuel de non-respect du référentiel comptable

⁽¹⁴⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

applicable en Belgique. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

- [*Le cas échéant* : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- Notre section « Fondement de l'opinion avec réserve » décrit les circonstances qui sont, selon nous, susceptibles de conduire à la non-conformité de la répartition des résultats aux dispositions légales et statutaires.
- [*Le cas échéant* : Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

Opinion négative

Les comptes annuels comportent des anomalies significatives à caractère diffus

EXEMPLE

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA _____ POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20____

580

ANNEXE II

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁽¹⁵⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽¹⁶⁾

Rapport sur les comptes annuels

Opinion négative

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20____, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

A notre avis, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion négative », ces comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au _____ 20____, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

⁽¹⁵⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise ».

⁽¹⁶⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* »

Fondement de l'opinion négative

[Description de l'anomalie significative]

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique⁽¹⁷⁾. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion négative.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé,

⁽¹⁷⁾ Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique* » peuvent être complétés comme suit : « *Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national* ».

elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre:

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Autres obligations légales et réglementaires⁽¹⁸⁾

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses [leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion négative », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion négative », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]

⁽¹⁸⁾ Il n'est pas possible de reprendre dans ce modèle de seconde partie du rapport du commissaire tous les scénarios envisageables. L'utilisateur de ce modèle devra en prendre connaissance à la lecture du chapitre 3 du présent ouvrage.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir ⁽¹⁹⁾:

– [à compléter] ⁽²⁰⁾

– ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, à l'exception de l'incidence sur le rapport de gestion du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion négative », nous n'avons pas d'autre anomalie significative à vous communiquer.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par la loi, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1er, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission:

⁽¹⁹⁾ Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « *Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe de gestion, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* »

⁽²⁰⁾ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe de gestion ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ; les rapports de responsabilité sociale des entreprises ; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:
 - a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges;
 - b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale;
 - c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation. : [...] *La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²¹⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
OU
[Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.
OU
[Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- Prenant en considération les éléments décrits dans la section « Fondement de l'opinion négative », nous sommes d'avis que la comptabilité n'est pas tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Notre section « Fondement de l'opinion négative » décrit les circonstances qui constituent, selon nous, un cas de non-respect du référentiel comptable applicable en Belgique. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou de décision prise par ailleurs en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

⁽²¹⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

- [*Le cas échéant* : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- Tenant compte des éléments repris dans la section relative au « Fondement de l'opinion négative », nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la conformité de la répartition des résultats aux dispositions légales et statutaires.
- [*Le cas échéant* : Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]

586

ANNEXE II

Lieu d'établissement, date et signature
Cabinet de révision XYZ
Commissaire
Représenté par
Nom
Réviseur d'entreprises

Abstention d'opinion

Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (caractère significatif et diffus)

EXEMPLE

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SA _____ POUR L'EXERCICE CLOS LE _____ 20__

587

ANNEXE II

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise⁽²²⁾]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.⁽²³⁾

Rapport sur les comptes annuels

Abstention d'opinion

Nous avons été désignés pour procéder au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au _____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes annuels.

⁽²²⁾ Le cas échéant, à adapter comme suit : « émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise ».

⁽²³⁾ Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années.* »

Fondement de l'abstention d'opinion

[Description de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés]

Compte tenu de ces circonstances et faisant suite au requis de l'article 3:75, §1, 2° du Code des sociétés et des associations, nous devons conclure que nous n'avons pas pu obtenir de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre contrôle.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des comptes annuels de la Société selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique et d'émettre un rapport de commissaire. Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. Cependant, en raison du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes annuels.

Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société.

Autres obligations légales et réglementaires⁽²⁴⁾

Responsabilités de l'organe d'administration

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses [leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

À l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion et à l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous sommes d'avis que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par la loi, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1er, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1^{er}, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent – tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu – les informations requises par ce Code

⁽²⁴⁾ Il n'est pas possible de reprendre dans ce modèle de seconde partie du rapport du commissaire tous les scénarios envisageables. L'utilisateur de ce modèle devra en prendre connaissance à la lecture du chapitre 3 du présent ouvrage.

et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission:

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels:
 - a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges;
 - b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale;
 - c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation. : [...] *La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision⁽²⁵⁾ n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- *[Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
OU
[Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.
OU
[Etant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

Autres mentions

- Tenant compte de l'impossibilité de recueillir les éléments probants ainsi que des éléments décrits dans la section « Fondement de l'abstention d'opinion », nous ne sommes pas en mesure de nous exprimer sur le fait que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Notre section « Fondement de l'abstention d'opinion » décrit les circonstances qui sont, selon nous, susceptibles de constituer un cas de non-respect du référentiel

⁽²⁵⁾ S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.* ».

comptable applicable en Belgique et de conduire à la non-conformité de la répartition des résultats aux dispositions légales et statutaires. Nous n'avons pas à vous signaler d'autre opération conclue ou d'autre décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.

- [*Le cas échéant* : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- [*Le cas échéant* : Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]

Lieu d'établissement, date et signature
Cabinet de révision XYZ
Commissaire
Représenté par
Nom
Réviseur d'entreprises

ANNEXE 12

ÉVOLUTION CHRONOLOGIQUE DU CADRE NORMATIF BELGE RELATIF AUX NORMES ISA & ISRE

CHRONOLOGISCHE EVOLUTIE VAN HET BELGISCH NORMATIEF KADER MET BETREKKING TOT DE ISA'S EN DE ISRE'S

2009	2010	2012	2013	2014	2016
<ul style="list-style-type: none"> - 15/12/2009 : Entrée en vigueur des normes ISA clarifiées sur le plan international - Traduction des ISA clarifiées (+ISRE) en collaboration avec la NBA et la CNCC; Mise à disposition des ISA clarifiées traduites - Adoption de la norme belge relative à l'application des normes ISA en Belgique (MB 16/04/2010) 	<ul style="list-style-type: none"> - Finalisation de la révision des traductions ISA en NL par la Commission européenne (terminologie) et mise à disposition sur le site IRE 	<ul style="list-style-type: none"> - Finalisation de la révision des traductions en FR par la Commission européenne - Application des normes ISA et ISRE pour l'audit des comptes annuels et l'examen limité d'informations financières des entités d'intérêt publique 	<ul style="list-style-type: none"> - NORMES ISA (nouvelle et révisées) Adoption par l'IAASB des normes ISA relatives au rapport de l'auditeur (<i>Auditor Reporting</i>), aux informations fournies (<i>Disclosures</i>) et autres informations (<i>Other Information</i>) - Adoption de la Norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique – Rapport du commissaire (MB 28/08/2013) 	<ul style="list-style-type: none"> - 16/04/2014 : Adoption du Règlement Européen 537/2014 relatif à la réforme de l'audit - 16/04/2014 : Adoption de la Directive européenne 2014/56/UE relative à la réforme de l'audit - Application des normes ISA et ISRE pour l'audit des comptes annuels et l'examen limité d'informations financières des autres entités 	<ul style="list-style-type: none"> - 17/06/2016 : Date d'application du Règlement et de la Directive européens relatifs à la réforme de l'audit - Application de la norme modifiant la Norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique (art 144, 1^{er} al, 9^o du C. Soc.) pour les rapports portant sur les exercices débutants à partir du 01/01/2016

2017	2018	2019	2020	2021	2023
<p>– Traduction des ISA (nouvelle et révisées) en collaboration avec la NBA et la CNCC; Mise à disposition des traductions en NL et en FR. La traduction FR tient également compte des commentaires de la Commission européenne en français</p> <p>– Projet de norme relative à l'application des normes ISA (nouvelle et révisées) en Belgique (<i>Projet retiré</i>)</p> <p>– Projet de norme complémentaire applicable en Belgique révisée (adaptation à la réforme de l'audit et aux ISA (nouvelle et révisées))</p>	<p>– 2^{ème} Projet de norme modifiant la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique (Norme révisée en 2018)</p> <p>– 2^{ème} Projet de norme complémentaire et aux normes ISA applicables en Belgique (révisée en 2018) (adaptation à la réforme de l'audit et aux ISA (nouvelle et révisées))</p> <p>– Approbation et entrée en vigueur de la norme (révisée en 2018)</p>	<p>– Approbation et entrée en vigueur de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA</p> <p>– Projet de norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique (adaptation au CSA) (<i>Projet retiré</i>)</p>	<p>– 01/01/2020 : Entrée en vigueur (des dispositions impératives) du Code des sociétés et des associations</p> <p>– 2^{ème} Projet de norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique (adaptation au CSA)</p>	<p>– Entrée en vigueur de la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique (MB 10/03/2021)</p> <p>– Modification de la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA (§5)</p> <p>– Projet de norme modifiant la norme complémentaire (version révisée 2020)</p>	<p>– Projet de norme relative à l'application des normes inter-nationales d'audit (normes ISA) 250 (Révisée), 315 (Révisée 2019) et 540 (Révisée) en Belgique (approuvé par le CSPE et en attente de l'approbation par le ministre de l'Economie)</p>

ANNEXE 13

**DIVERSES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES ET
NORMATIVES (NON EXHAUSTIVES) APPLICABLES DANS
LA SECTION 1.5.5. ET COMMENTAIRES ÉVENTUELS**

A. DIVERSES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES (NON EXHAISTIVES)

1. Le titre III du livre 3 du Code de droit économique traite des obligations générales des entreprises et son chapitre 2 traite de la comptabilité des entreprises. Les dispositions qui y sont reprises visent entre autres le caractère complet de la comptabilité, l'obligation de procéder, une fois l'an au moins, avec bonne foi et prudence, aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir à la date choisie un inventaire complet de ses avoirs et droits de toute nature, de ses dettes, obligations et engagements de toute nature relatifs à son activité et des moyens propres qui y sont affectés.

Le non-respect de ces dispositions est traité par l'article XV.75. du même code, puisque une sanction pénale est prévue pour (i) les personnes physiques qui exercent une activité professionnelle à titre indépendant et les administrateurs, gérants, directeurs ou fondateurs de personnes morales qui sciemment contreviennent aux dispositions des articles III.82 et III.83, alinéas 1er et 3, des articles III.84 à III.89 ou des arrêtés pris en exécution de l'article III.84, alinéa 6, de l'article III.87, §2, de l'article III.89, §2 et des articles III.90 et III.91. et (ii) pour ceux qui en qualité de commissaire, de réviseur ou d'expert indépendant ont attesté ou approuvé des comptes, comptes annuels, bilans, comptes de résultats ou comptes consolidés d'entreprises, lorsque les dispositions visées au point 1° n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées.

2. Le Livre 3 de l'AR/CSA aborde différents objectifs généraux relatifs aux comptes annuels comme celui stipulant par exemple (i) que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société, de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation, (ii) que si cet objectif n'est pas atteint, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe, (iii) que sont mentionnés dans l'annexe, les droits et engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou sur le résultat de la société, de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation, (iv) que les droits et engagements importants qui ne sont pas susceptibles d'être quantifiés, font l'objet de mentions appropriées dans l'annexe et (v) que le bilan d'ouverture d'un exercice doit, sans préjudice à l'application de l'article 3:59, alinéa 2, correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

3. L'article 3:58, §5 AR/CSA apporte des précisions quant à la notion de matérialité/seuil de signification : « On entend par l'importance significative, le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des comptes annuels ou consolidés de la société, ou sur la base des comptes annuels de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires. »

4. L'article 3:59 alinéa 2 de l'AR/CSA précise « Si les chiffres relatifs à 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 ; en ce cas, l'annexe doit mentionner et commenter, parmi les règles d'évaluation, avec renvoi aux rubriques concernées, les redressements opérés, si ceux-ci ne sont pas sans signification. Si les chiffres de l'exercice précédent ne sont pas redressés, l'annexe doit comporter les indications nécessaires pour permettre la comparaison ».

B. DIVERSES DISPOSITIONS NORMATIVES (NON EXHAUSTIVES)

5. Dans le cas de l'existence d'une anomalie factuelle significative, le commissaire, outre l'indication de l'impact de celle-ci sur l'image fidèle des comptes annuels, (ISA 705) doit mentionner dans la seconde partie de son rapport de commissaire, que l'organe d'administration n'a pas respecté les dispositions du CSA et de l'AR/CSA (norme complémentaire). En effet, celles-ci requièrent que les comptes annuels arrêtés par l'organe d'administration donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société, de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation.

6. La norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, (par. 10 à 13) traite des faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit **mais avant** la date de publication des états financiers. En Belgique, l'on considère généralement que l'approbation par l'assemblée générale est la phase ultime quant au processus d'établissement des comptes annuels.

7. La norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, (par. 14 à 17) traite également des faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit **mais après** la date de publication des états financiers (voir également section 1.5.7.).

8. La norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, précise au paragraphe 12 : « Si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une **opinion d'audit non modifiée** a été précédemment émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer, dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés. ».

Cette diligence est clarifiée par le paragraphe A6 : « Lorsque les états financiers de la période précédente sont erronés et n'ont pas été corrigés **et que le rapport de l'auditeur n'a pas été réémis**, mais que les chiffres correspondants ont été correctement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période en cours, le rapport de l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observations décrivant ces circonstances et renvoyant, le cas échéant, aux informations figurant dans les états financiers et décrivant ce point de manière détaillée (voir norme ISA 706 (révisée)). ».

Le paragraphe A3 de la norme 710 précitée précise (dans le cas d'une **opinion modifiée l'exercice précédent**) que : « Lorsque le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée **a été résolu** et correctement comptabilisé ou inclus dans l'information fournie dans les états financiers, **conformément au référentiel comptable applicable**, l'opinion de l'auditeur sur la période en cours n'a pas à faire référence à l'opinion modifiée précédente. ».

Le paragraphe 11 de la norme 710 précitée stipule (dans le cas d'une **opinion modifiée l'exercice précédent**) que : « Si le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et si le point à l'origine de cette opinion modifiée **n'a pas été résolu**, l'auditeur doit modifier son opinion sur les états financiers de la période en cours. Dans le paragraphe de son rapport d'audit exposant le motif de l'opinion modifiée, il doit :

- (a) Soit faire référence, dans la description du point à l'origine de l'opinion modifiée, tant aux chiffres de la période en cours qu'aux chiffres correspondants, lorsque les incidences avérées ou possibles de ce point sur les chiffres de la période en cours sont significatives ; ou
- (b) Soit, dans les autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants. ».