Annexe 13 – Diverses dispositions législatives ET NORMATIVES (non exhaustives) applicables dans la section 1.5.5. et commentaires éventuels

1. Diverses dispositions législatives (non exhaistives)
2. 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 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. 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.

1. 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'AISBL 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'AISBL 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.
2. 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'AISBL ou de la fondation. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires. »
3. 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 ».
4. 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, *Evénements 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, *Evénements 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.* ».