

Note pratique relative à l'article 618 du Code des sociétés (acompte sur dividende)

En adoptant la [norme du 10 novembre 2009](#), l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) a rendu les normes internationales d'audit (International Standards on Auditing, ISA) et les normes internationales d'examen limité (International Standards on Review Engagements, ISRE) d'application, en Belgique, au contrôle de tous les états financiers (audit) et à l'examen limité des informations financières.

Il existe, par ailleurs, des normes spécifiques portant sur l'exécution de certaines missions confiées au réviseur d'entreprises par le Code des sociétés (les « missions particulières »)¹. Le cas échéant, les notes pratiques doivent être lues conjointement avec les normes auxquelles elles se rapportent.

Les notes pratiques ne modifient et n'annulent en aucun cas les normes existantes.

Les notes pratiques expliquent comment les normes internationales en vigueur en Belgique doivent être appliquées aux missions particulières et, le cas échéant, dans le cadre des normes d'ores et déjà adoptées par l'IRE dans le cadre des missions particulières.

La présente note pratique est annexée à la circulaire 2016/03 de l'IRE et fait dès lors partie de la doctrine développée par le Conseil de l'IRE conformément à l'article 30, § 5, de la loi du 22 juillet 1953.

Note pratique relative à l'exécution des travaux d'examen limité dans le cadre d'un acompte sur dividende

Contexte

L'article 618 du Code des sociétés prévoit que le conseil d'administration peut avoir le pouvoir statutaire de distribuer un acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué sur les résultats de l'exercice mais uniquement si, sur le vu d'un état, vérifié par le commissaire (dans un rapport de vérification) et résumant la situation active et passive, le conseil d'administration constate que le bénéfice est suffisant pour permettre la distribution d'un acompte.

En d'autres termes, cet article établit une procédure destinée à garantir la régularité de la distribution des acomptes sur dividendes. Cette procédure est applicable aux sociétés anonymes et aux sociétés en commandite par actions qui ont prévu cette possibilité dans les statuts. La mission du commissaire consiste à effectuer un examen limité de (c'est-à-dire « vérifier ») l'état résumant la

¹ Le terme « missions particulières » désigne les missions confiées par le Code des sociétés au réviseur d'entreprises, en sa qualité ou non de commissaire.

situation active et passive tel qu'établi par l'organe de gestion (« le conseil d'administration »), et à délivrer un rapport à ce sujet.

Application des normes internationales d'examen limité (normes ISRE, *International Standards on Review Engagements*)

La Recommandation de l'IRE « La mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire » prévoyait que la mission confiée au commissaire à l'article 618 du Code des sociétés est une mission d'examen limité. Cette recommandation a été abrogée par la [norme du 10 novembre 2009](#) conformément à laquelle les normes internationales d'examen limité (*International Standards on Review Engagements*, normes ISRE) doivent être appliquées en Belgique pour l'examen limité d'informations financières historiques.

Par conséquent et étant donné que l'article 618 du Code des sociétés confie la mission au commissaire de la société, la norme ISRE 2410 « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité » s'applique à cette mission.²

La norme ISQC1 s'applique également à cette mission, conformément à la [norme du 28 février 2014 relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique](#). Conformément à cette norme, la personne chargée du contrôle qualité de la mission doit être un réviseur d'entreprises.

L'objectif d'une mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires est de permettre au commissaire d'exprimer une conclusion selon laquelle, sur la base de son examen, il n'a pas relevé de faits le laissant à penser que l'information financière intermédiaire n'a pas été établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. (par. 7, norme ISRE 2410)

Note explicative

§ 1er. **L'information financière intermédiaire** (par. 2, norme ISRE 2410) est celle établie et présentée conformément au référentiel comptable applicable (voir ci-dessous § 5) et qui, en l'espèce comprend un état résumant la situation active et passive, établi conformément à l'arrêté royal du 30 janvier 2001, pour une période plus courte que l'exercice comptable de la société. Dès lors, le rapport de vérification visé par l'article 618, alinéa 4, du Code des sociétés porte sur des informations financières intermédiaires. Étant donné que la nature de la mission ne requiert pas l'expression d'une assurance raisonnable sur ces informations financières intermédiaires, l'objectif de la mission est atteint en effectuant un examen limité.

§ 2. Avant de délivrer son rapport en application de l'article 618 du Code des sociétés, le commissaire doit vérifier que l'organe de gestion était habilité à distribuer un acompte sur dividende en vertu d'une **clause statutaire**.

§ 3. L'examen limité de l'état doit être effectuée par le **commissaire**. Si aucun commissaire n'est en fonction dans la société, l'établissement d'un rapport par un réviseur d'entreprises n'est pas légalement requis.

² Si l'établissement d'un rapport n'est pas requis par la loi mais que la société décide de nommer un réviseur d'entreprises sur une base contractuelle, cette mission sera effectuée conformément à la norme ISRE 2400 « Missions d'examen limité d'états financiers ».

Les travaux devront être effectués conformément aux principes de l'examen limité. S'agissant d'une société dans laquelle il exerce la fonction de commissaire, il est présumé disposer d'une connaissance générale de l'entreprise et de son système de contrôle interne, permettant la mise en œuvre des procédures d'examen limité conformément à la norme ISRE 2410.

§ 4. L'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés prévoit que le rapport de vérification du commissaire doit être annexé à son rapport annuel sur les comptes annuels. Il s'agit cependant de deux missions distinctes : la mission de révision conformément à l'article 142 du Code des sociétés et la mission confiée au commissaire à l'article 618 du Code des sociétés. Dès lors, une **lettre de mission** doit également être établie pour cette dernière mission (*cf.* par. 11, norme ISRE 2410).

La lettre de mission mettra notamment en évidence les responsabilités de l'organe de gestion, en particulier à la lumière des articles 617, 618 et 619 du Code des sociétés.

§ 5. Afin d'établir le rapport de vérification visé à l'article 618 du Code des sociétés, le commissaire doit effectuer un examen limité de l'état résumant la situation active et passive, tel qu'établi par l'organe de gestion conformément au **référentiel comptable applicable en Belgique**, selon les principes de l'article 92, § 1er, premier alinéa, du Code des sociétés, en tenant compte du mode de calcul et de comptabilisation des bénéfices prescrit par l'article 618 du Code des sociétés. Les bénéfices doivent cependant être portés sur une ligne distincte de l'état résumant la situation active et passive.

Cet état résumant la situation active et passive doit également mentionner les engagements hors bilan. En outre, il doit faire état des règles d'évaluation, par exemple en se référant aux comptes annuels de la société tels que contrôlés par le commissaire (et donc ayant été déposés).

Le calcul du bénéfice de l'exercice en cours doit s'effectuer dans le respect des règles du droit comptable et incorporer les prorata d'amortissement, les réductions de valeur, les provisions pour risques et charges et l'estimation de la charge prévisible de l'impôt afférent à ce bénéfice. Ceci suppose que la société établisse un compte de résultats permettant de connaître le montant du bénéfice de la période à la date de l'arrêté de la situation active et passive.

Le calcul du bénéfice se fait en se posant la question de savoir si ce bénéfice s'avère, selon l'état résumant la situation active et passive transmis au commissaire, disponible pour distribution, en conformité avec les articles 617, 618 et 619 du Code des sociétés. Lorsqu'il prend connaissance du fait qu'une proposition ou une décision de distribution d'un acompte sur dividende est supérieure au bénéfice distribuable, il doit porter ce fait à la connaissance de l'organe de gestion par écrit, toutefois sans que cela ait un impact sur le rapport de vérification. En effet, le commissaire ne doit pas se prononcer sur le montant de la distribution. Le rapport de vérification du commissaire est émis avant que l'organe de gestion décide du montant de la distribution.

Il est recommandé au commissaire de vérifier que l'organe de gestion agit avec prudence et ne pratique aucune répartition de bénéfice en cours d'exercice lorsqu'il existe une probabilité de constater en fin d'année que cette distribution est excessive. Dans ce cas, il en informera l'organe de gestion par écrit, sans pour autant que ceci ait un impact sur le rapport de vérification. De toutes manières, en cas de distribution excessive, le commissaire devrait le signaler dans son rapport sur les

comptes annuels, adressé à l'assemblée générale, conformément à l'article 144, §1, 8° du Code des sociétés.

§ 6. Le Code des sociétés prévoit que la décision de l'organe de gestion de distribuer un acompte **ne peut être prise plus de deux mois** après la date à laquelle la situation active et passive a été arrêtée. La distribution ne peut être décidée moins de 6 mois après la clôture de l'exercice précédent ni avant l'approbation des comptes annuels se rapportant à cet exercice. Lorsque le commissaire constate une infraction à cette disposition, il devra, conformément à l'article 144, §1, 8° du Code des sociétés, mentionner cette infraction, le cas échéant, dans son rapport sur les comptes annuels, adressé à l'assemblée générale. Il est recommandé de signaler cette constatation à l'organe de gestion immédiatement, toutefois sans que cela ait un impact sur le rapport de vérification.

§ 7. S'agissant d'une mission d'examen limité réalisée en conformité avec la norme ISRE 2410, qui se distingue de la mission de contrôle, le commissaire doit obtenir de la direction de la société les déclarations écrites nécessaires. Ces déclarations portent notamment sur la fraude et les dispositions anti-blanchiment

§ 8. Le rapport du commissaire est **adressé à l'organe de gestion** appelé à prendre la décision de distribution de l'acompte. Il n'est pas rendu public immédiatement. La loi prévoit cependant qu'il doit être annexé au rapport d'audit remis à l'assemblée générale ordinaire (art. 618, alinéa 4 C. Soc.).

§ 9. Exemple de rapport

Rapport d'examen limité de l'état résumant la situation active et passive, adressé à l'organe de gestion de la société X dans le cadre de la distribution d'un acompte sur dividende

Conformément à l'article 618 du Code des sociétés et aux statuts de la société [X], nous émettons, en notre qualité de commissaire de la société, le rapport de vérification sur l'état résumant la situation active et passive arrêté au [xx/xx/xxxx], destiné à l'organe de gestion.

Nous avons effectué l'examen limité de l'état résumant la situation active et passive ci-joint de la société au xx/xx/xx, établi sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique.

Responsabilité de l'organe de gestion relative à l'établissement de l'état résumant la situation active et passive

L'organe de gestion est responsable de l'établissement de cet état résumant la situation active et passive au xx/xx/xx conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, selon les principes de l'article 92, § 1er, premier alinéa, du Code des sociétés, et du respect des conditions requises par l'article 618, alinéa 2, du Code des sociétés.

Responsabilité du commissaire

Notre responsabilité est d'exprimer une conclusion sur l'état résumant la situation active et passive, sur la base de notre examen limité.

Nous avons effectué notre examen limité selon la Norme ISRE 2410 « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité ». Un tel examen limité consiste en des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables et dans la mise en œuvre de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité. L'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un audit effectué selon les normes internationales d'audit (normes ISA, International Standards on Auditing) et, en

conséquence, ne nous permet pas d'obtenir l'assurance que nous avons relevé tous les faits significatifs qu'un audit permettrait d'identifier.

En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion d'audit sur cet état résumant la situation active et passive.

Conclusion

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que l'état résumant la situation active et passive ci-joint de la société [xx] arrêté au [xx], qui fait apparaître un total du bilan de [xx] et un résultat de la période en cours de [xx], n'a pas été établi dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Restriction de diffusion de notre rapport

Ce rapport a été établi uniquement en vertu de l'article 618 du Code des sociétés et ne peut être utilisée à d'autres fins.

[Lieu], [Date]

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises