

Note technique concernant la mission du commissaire dans le cadre de la distribution d'un acompte sur dividende dans une SA (art. 7:213 CSA)

En adoptant la norme du 21 juin 2018, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) a rendu les normes internationales d'audit (International Standards on Auditing, normes ISA) et la norme internationale d'examen limité (International Standard on Review Engagements, norme ISRE) 2410, d'application en Belgique pour le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité des informations financières intermédiaires, pour autant qu'il n'existe aucune norme ou recommandation particulière pour l'exécution de cette mission.

Il existe, par ailleurs, des normes spécifiques portant sur l'exécution de certaines missions confiées au réviseur d'entreprises par le Code des sociétés et des associations (les « missions exclusives réservées par la loi »)¹.

Pour certaines missions, l'IRE développe des notes techniques. Celles-ci peuvent être consultées sur le site Internet de l'Institut (www.ibr-ire.be) sous les onglets Publications > Notes techniques.

Les notes techniques ont pour objectif d'offrir un soutien pratique aux réviseurs d'entreprises dans l'exercice de leurs fonctions. Elles ne sont pas revêtues d'une portée normative obligatoire, mais visent la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession.

Le cas échéant, les notes techniques doivent être lues conjointement avec les normes auxquelles elles se rapportent. Les notes techniques ne modifient et n'annulent en aucun cas les normes existantes.

L'application des notes techniques ne dispense le réviseur d'entreprises ni de la connaissance du cadre juridique applicable (la législation et la réglementation belges, les normes spécifiques belges et/ou les normes ISA), ni de l'exercice de son jugement professionnel et de la mise en œuvre de procédures adaptées aux caractéristiques et particularités de chaque dossier².

Remarque préalable

Cette note technique repose sur le Code des sociétés et des associations (« CSA »), publié au Moniteur belge le 4 avril 2019 (p. 33239) et modifié par la loi du 28 avril 2020 (MB du 6 mai 2020). L'IRE a donné un aperçu des dates clés du droit transitoire dans l'annexe 1 de la [Communication IRE 2019/09](#). L'IRE a également développé une FAQ consultable sur le site : <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/le-nouveau-csa>.

Cette note technique est une actualisation de la « Note pratique de l'IRE du 5 février 2016 relative à l'exécution des travaux d'examen limité dans le cadre du contrôle d'un acompte sur dividende (art. 618 C. Soc.) » et contient l'interprétation du Conseil de l'IRE en date du 28 août 2020. Certains points sont dès lors sujets à évolution et il est par conséquent possible que cette note technique doive être adaptée plus tard. En vue de l'approbation future d'une norme éventuelle à cet égard, les éventuels commentaires ou remarques liées à l'application de cette note technique peuvent nous être transmis à l'adresse e-mail suivante : tech@ibr-ire.be.

¹ Le terme « missions exclusives réservées par la loi » vise les missions confiées au commissaire ou exclusivement à un réviseur d'entreprises par ou en vertu de dispositions légales ou réglementaires en vigueur en Belgique.

² Voir Avis IRE 2019/08, Application des normes ISA et de la norme ISRE 2410 et notes techniques relatives à l'exécution de certaines missions exclusives réservées par la loi, telles que prévues par le Code des sociétés.

Remarque préalable	1
1. Contexte	3
2. Objectifs visés	4
3. Tâches à exécuter	4
Annexe : Exemple de rapport	8

1. Contexte

1. Dans le cadre de cette note technique, seul le commissaire est visé.
2. Cette note technique concerne la procédure visée à l'article 7:213 du CSA qui dispose que les statuts peuvent donner à l'organe d'administration d'une SA le pouvoir de distribuer un acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué sur les résultats de l'exercice. Elle ne peut être effectuée que si, au vu d'un état, évalué par le commissaire et résumant la situation active et passive (dans un « rapport d'examen limité », auparavant appelé « rapport de vérification »), l'organe d'administration constate que le bénéfice et/ou le résultat reporté sont suffisants pour permettre la distribution d'un acompte, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves existantes et en tenant compte des réserves à constituer en vertu de la loi ou des statuts.

Au vu de la flexibilité du droit des sociétés, du maintien de la position concurrentielle des entreprises belges et de l'amélioration du fonctionnement des marchés de capitaux, un acompte sur dividende n'est plus soumis aux limitations légales des délais de six et trois mois (voir art. 7:213 du CSA).

Cette distribution a lieu par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, ou sur le bénéfice de l'exercice précédent tant que les comptes annuels de cet exercice n'ont pas encore été approuvés (art. 7:213, deuxième alinéa du CSA). Les comptes annuels doivent être établis par l'organe d'administration.

Lorsque l'acompte excède le montant du dividende arrêté ultérieurement par l'assemblée générale, il est, dans cette mesure, considéré comme un acompte à valoir sur le dividende suivant (art. 7:213, dernier alinéa du CSA).

Organe compétent	Compétence	Rapport spécial du commissaire (art. 7:213)	
		<i>Versement sur la base des derniers comptes annuels approuvés</i>	<i>Versement sur la base d'un état résumant la situation active et passive de maximum deux mois</i>
Assemblée générale (dividende intercalaire) ⇒ Toujours	Versement provenant des réserves disponibles et du résultat reporté	Aucun rapport spécial requis (inclus dans le mandat du commissaire, art. 3:73 du CSA)	X
Organe d'administration (acompte sur dividende) ⇒ Uniquement en cas de délégation statutaire	Versement provenant du bénéfice de l'exercice en cours et du résultat reporté		Rapport spécial art. 7:213 CSA.
	Versement provenant du bénéfice de l'exercice précédent tant que les comptes annuels de cet		Rapport spécial art. 7:213 CSA.

	exercice n'ont pas été approuvés, du bénéfice de l'exercice en cours, du résultat reporté tel qu'il ressort des derniers comptes annuels approuvés		
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

- Il est désormais possible pour la SRL³ (art. 5:141 du CSA) de déléguer par voie de statuts à l'organe d'administration le pouvoir 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 ainsi que du bénéfice reporté. Le régime des acomptes sur dividende dans la SA ne s'applique pas. Il est fait référence aux notes techniques relatives au test d'actif net et au test de liquidité dans une SRL.

2. Objectifs visés

- L'objectif du rapport d'examen limité du commissaire est d'évaluer la situation active et passive et non l'opération proprement dite. Le rapport peut être considéré comme un support à la décision de distribution d'un acompte sur dividende à prendre par l'organe d'administration.

3. Tâches à exécuter

- 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 (actuel art. 7:213 du CSA) était 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 7:213 du CSA 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.
- 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 l'entraînant 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 de la norme ISRE 2410).
- L'information financière intermédiaire (par. 2, norme ISRE 2410) est celle qui est établie et présentée conformément au référentiel comptable applicable (voir ci-dessous § 14) et qui, en l'espèce comprend un état résumant la situation active et passive, établi conformément à l'arrêté royal du 29 avril 2019, pour une période plus courte que l'exercice comptable de la société. Dès lors, le rapport d'examen limité visé par l'article 7:213, alinéa 4, du CSA porte sur des informations

³ Pour une discussion à propos de cette possibilité dans la SRL et les différences de procédure avec la SA, voir H. DE WULF, « De implicaties van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voor de opdrachten van de commissaris bij vennootschappen: enkele opmerkingen », TAA 2019, n° 62, 21-23.

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.

9. Avant de délivrer son rapport en application de l'article 7:213 du CSA, le commissaire doit vérifier que l'organe d'administration était habilité à distribuer un acompte sur dividende en vertu d'une clause statutaire.
10. L'examen limité de l'état doit être effectué 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.
11. 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. Le cas échéant, le système de contrôle interne doit être actualisé.
12. L'article 7:213, alinéa 4 du CSA prévoit que le rapport d'examen limité du commissaire doit être annexé à son rapport de contrôle sur les comptes annuels. Il ne fait aucun doute que cette annexe doit être mise à la disposition des actionnaires (art. 7:148 du CSA), et ces documents sont également visés à l'article 3:12 du CSA, qui traite de la publicité. Le commissaire ne peut se contenter de reprendre un résumé dans son rapport à la fin de l'exercice. Il s'agit cependant de deux missions distinctes : la mission de contrôle conformément à l'article 3:73 du CSA et la mission confiée au commissaire à l'article 7:213 du CSA. Dès lors, une lettre de mission doit également être établie pour cette dernière mission (cf. par. 11, norme ISRE 2410), soit dans le cadre de son mandat, soit dans une lettre de mission séparée.
13. La lettre de mission mettra notamment en évidence les responsabilités de l'organe d'administration, en particulier à la lumière de l'article 7:213 du CSA.
14. Afin d'établir le rapport d'examen limité visé à l'article 7:213 du CSA, le commissaire doit effectuer un examen limité de l'état résumant la situation active et passive, tel qu'établi par l'organe d'administration conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, selon les principes de l'article 3:1, § 1er, premier alinéa, du CSA. Le résultat de la période doit cependant être porté sur une ligne distincte de l'état résumant la situation active et passive.
15. Cet état résumant la situation active et passive doit également mentionner les droits et obligations non repris dans le bilan et être établi selon les règles d'évaluation approuvées. Le cas échéant, il est possible de faire référence, pour les deux aspects, aux comptes annuels de la société contrôlés (et le cas échéant déposés) par le commissaire si aucune modification importante n'est survenue. Il est également indiqué de mentionner la présence de droits et obligations non repris dans le bilan.

L'organe d'administration doit disposer des procédures nécessaires concernant le rapport financier, en ce compris les écritures de clôture afin que, même en cas d'état intermédiaire résumant la situation active et passive, une séparation fidèle de la période de clôture avec la reconnaissance de tous les frais et produits liés à la période puisse se faire. Il faut par exemple tenir compte des primes de fin d'année à payer, du pécule de vacances, des factures à recevoir ou à établir, des rémunérations de l'organe d'administration, de l'impôt sur le résultat intermédiaire, des amortissements et réductions de valeur, de la prise d'inventaire, etc. Le

professionnel y accordera une attention particulière dans le cadre de sa mission d'examen limité, dans tous les aspects significatifs.

16. Le calcul du bénéfice/de la perte de l'exercice en cours ou du bénéfice/de la perte de l'exercice précédent tant que les comptes annuels de cet exercice n'ont pas été approuvés doit s'effectuer dans le respect des règles du droit comptable et incorporer notamment les proratas 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/cette perte. Ceci suppose que la société établisse un compte de résultats permettant de connaître le montant du bénéfice/de la perte de la période à la date de l'arrêté de la situation active et passive.
17. Le calcul par l'organe d'administration du bénéfice potentiellement distribuable s'effectue sur la base de l'article 7:213 du CSA. Lorsque le commissaire 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 d'administration par écrit, toutefois sans que cela ait un impact sur le rapport d'examen limité. En effet, le commissaire ne doit pas se prononcer sur le montant de la distribution. Le rapport d'examen limité sur la situation active et passive du commissaire est émis avant que l'organe d'administration décide du montant de la distribution.
18. Il est recommandé au commissaire de vérifier que l'organe d'administration 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 d'administration par écrit, sans pour autant que ceci ait un impact sur le rapport d'examen limité. De toute manière, 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 3:75, §1, 9° du Code des sociétés.

Il convient de se pencher sur les conséquences d'un acompte sur dividende excédentaire. L'on peut en effet se demander pourquoi le dividende annuel est inférieur à l'acompte sur dividende. Lorsque cet excédent est le fruit d'une décision prise par l'assemblée générale, il est tout simplement considéré comme un acompte à valoir sur le dividende suivant (art. 7:213, dernier alinéa du CSA). Toutefois, s'il résulte du fait que le résultat annuel ne permet plus de verser un dividende de montant équivalent à l'acompte sur dividende, une analyse plus poussée est alors requise pour déterminer s'il est question d'une détérioration du résultat pendant la période suivant l'acompte sur dividende et si l'état financier intermédiaire n'a pas suffisamment tenu compte de cette évolution négative.

19. Le CSA prévoit que la décision de l'organe d'administration 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. Lorsque le commissaire constate une infraction à cette disposition, il devra, conformément à l'article 3:75, §1, 9° du CSA, 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 d'administration immédiatement, toutefois sans que cela ait un impact sur le rapport d'examen limité.
20. Le commissaire doit obtenir les confirmations écrites nécessaires de la direction de la société. Ces déclarations portent notamment sur la fraude et les dispositions anti-blanchiment.
21. Le rapport du commissaire est adressé à l'organe d'administration 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 de contrôle soumis à l'assemblée générale ordinaire (art. 7:213, alinéa 4 du CSA).

Annexe : Exemple de rapport

Rapport d'examen limité de l'état résumant la situation active et passive, adressé à l'organe d'administration de la société X dans le cadre de la distribution d'un acompte sur dividende (art. 7:213 du CSA)

Conformément à l'article 7:213 du CSA et aux statuts de la société [X], nous émettons, en notre qualité de commissaires de la société, le rapport d'examen limité sur l'état résumant la situation active et passive arrêté au [xx/xx/xxxx], destiné à l'organe d'administration.

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 d'administration dans l'établissement de l'état résumant la situation active et passive

L'organe d'administration 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 3:1, § 1er, alinéa 1^{er} du CSA, et du respect des conditions requises par l'article 7:213, alinéa 2, du CSA.

Responsabilité du commissaire

Notre responsabilité consiste à formuler une conclusion sur l'état résumant la situation active et passive, sur la base de notre examen limité.

Nous avons effectué notre examen limité conformément à 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 en la mise en œuvre de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité. L'étendue d'un examen limité est considérablement 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]], [du bénéfice de l'exercice précédent [xx]] [du résultat reporté], n'a pas été établi, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

Restriction d'utilisation de notre rapport

Ce rapport a été établi uniquement en vertu de l'article 7:213 du CSA et ne peut être utilisé à d'autres fins.

[Lieu], [Date]

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par :

Nom

Réviser d'entreprises