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*

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION

Champ d'application (Par. 1-2)

Date d'entrée en vigueur (Par. 3-4)

Objectifs (Par. 5-8)

Définitions (Par. 9)

DILIGENCES REQUISES

Diligences requises relatives à la présentation du rapport

Structure du rapport du commissaire (Par. 10-18)

Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) – Première partie (Par. 19-22)

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires – Seconde partie (Par. 23-29)

Diligences requises relatives au rapport de gestion

Obligations de contrôle et mentions requises (Par. 30)

Prise de connaissance des informations contenues dans le rapport de gestion (Par. 31)

Vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion (Par. 32-34)

Vérification de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels (ou consolidés) (Par. 35-37)

Vérification de la cohérence du rapport de gestion dans son ensemble (connaissance d'incohérences significatives) (Par. 38-40)

Diligences requises relatives à la vérification de la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (Par. 41-43)

Diligences requises relatives au respect par l'entité des dispositions du Code des sociétés ou de la loi du 27 juin 1921, et des statuts (Par. 44-46)

Diligences requises relatives à l'affectation des résultats (Par. 48-52)

Diligences requises relatives aux intérêts opposés de nature patrimoniale lorsque la loi prévoit l'intervention du commissaire (Par. 52-55)
Diligences requises relatives aux autres informations fournies (Par. 56)
Diligences requises relatives aux déclarations écrites de la direction de l'entité (Par. 57-61)
Diligences requises relatives au rapport de carence (Par. 62)
Diligences requises relatives à la modification par l'assemblée générale de la proposition de répartition bénéficiaire (Par. 63-64)
Diligences requises relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et du rapport du commissaire (Par. 65-68)

MODALITES D'APPLICATION
Introduction
Champ d'application (Par. A1-A3)
Date d'entrée en vigueur (Par. A4)
Objectifs (Par. A5)
Définitions (Par. A6)
Modalités d'application relatives à la présentation du rapport
Structure du rapport du commissaire (Par. A7-A8)
Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) – Première partie (Par. A9-A12)
Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires – Seconde partie (Par. A13-A16)
Modalités d'application relatives au rapport de gestion (Par. A17-A18)
Vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion (Par. A19-A36)
Exposé fidèle sur l'évolution des affaires et description des principaux risques et incertitudes (Par. A21)
Evénements importants survenus après la date de clôture (Par. A22)
Hypothèse de continuité d'exploitation (Par. A23-A25)
Déclaration de gouvernement d'entreprise (Par. A26-A34)
- Désignation du code belge de gouvernance d'entreprise et indication des parties du code de gouvernement d'entreprise auxquelles la société déroge et les raisons fondées de cette dérogation

- 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
- Informations relatives aux organes de gestion et leurs comités

Rapport de rémunération (Par. A35-A37)

- Informations financières et non financières

Vérification de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels (ou consolidés) (Par. A38)

Vérification de la cohérence du rapport de gestion dans son ensemble (connaissance d'incohérences significatives) (Par. A39)

Modalités d'application relatives à la vérification de la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (Par. A40-A41)

Modalités d'application relatives aux intérêts opposés de nature patrimoniale lorsque la loi prévoit l'intervention du commissaire (Par. A42-A44)

Modalités d'application relatives au rapport de carence (Par. A45)

Modalités d'application relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et du rapport du commissaire (Par. A46-A49)

ANNEXES

Annexe 1 : rapport du commissaire d'une société (comptes annuels et autres obligations légales et réglementaires)

Annexe 2 : rapport du commissaire d'une société-mère (comptes consolidés et autres obligations légales et réglementaires)

Annexe 3 : rapport du commissaire d'une ASBL/AISBL/fondation (comptes annuels et autres obligations légales et réglementaires)

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Considérant que le Conseil de l'Institut a adopté la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique ;

Considérant que la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique s'applique aux missions similaires aux mandats de commissaire, comme la mission du réviseur d'entreprises désigné pour le contrôle des comptes consolidés ;

Considérant qu'il est nécessaire de prendre en compte les spécificités belges relatives au rapport du commissaire, et notamment les articles 140, 142, 144 et 148 du Code des sociétés ;

Considérant qu'il est nécessaire de prendre en compte les spécificités belges relatives aux délais légaux et 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, et notamment les articles 92, 143, 268, 269, 410 et 553 du Code des sociétés ;

Considérant qu'il convient également de prévoir un rapport belge harmonisé pour les contrôles des comptes annuels et des comptes consolidés effectués conformément aux normes ISA ;

Considérant qu'il convient également de prévoir des diligences complémentaires à la norme ISA 580 portant sur les déclarations additionnelles belges à mentionner dans la lettre d'affirmation ;

Considérant que la présente norme prévoit des diligences complémentaires aux normes ISA 700 et 720 et qu'elle s'inscrit dans le cadre des normes ISA relatives au rapport du commissaire, et notamment des normes ISA 700, 705 et 706 et plus particulièrement des paragraphes 38 et 39 de la norme ISA 700 « *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers* », et que par conséquent elle ne se substitue pas aux normes ISA ;

Considérant qu'il convient de fonder la structure de la présente norme sur la structure des normes ISA ; que, dès lors, la présente norme prévoit un certain nombre d'objectifs, de diligences requises et de modalités d'application ; que les diligences requises indiquent les

conditions à remplir afin de réaliser les objectifs de la norme ; que les modalités d'application précisent les diligences requises concernées afin que ces diligences soient appliquées de manière cohérente ; que, dès lors, il convient de prendre en considération l'intégralité du texte de la présente norme, y compris les modalités d'application, pour que le commissaire puisse émettre un rapport du commissaire en conformité avec les normes ISA et la présente norme ;

Considérant que la présente norme ne vise pas les missions découlant des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, ou les missions découlant des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports, ni les missions découlant des normes actuellement communes avec les experts-comptables, à savoir les normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société, les normes relatives au contrôle des opérations de fusion et scission de sociétés commerciales et les normes relatives au contrôle à opérer de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée ;

Considérant que la présente norme se substitue, au moment de sa date d'application, notamment aux normes générales de révision, aux normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés et à la norme de révision relative aux déclarations de la direction, abrogées par la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, ainsi qu'à la norme de révision relative au contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) et à la recommandation relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés, abrogées par la présente norme ;

Considérant qu'en 2012 tant au niveau international (*Invitation to Comment – Improving the Auditor's Report de l'International Auditing and Assurance Standards Board)* qu'au niveau européen (proposition de Règlement de la Commission européenne relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public), des initiatives ont été prises concernant le contenu des rapports du commissaire (*auditor's reports) ;*

Considérant que les normes générales de révision prévoient aujourd'hui la faculté de reprendre d'autres informations y compris une opinion sur d'autres aspects que les comptes annuels ou le rapport de gestion ; qu'il s'impose, dans le contexte du souci exprimé par de nombreuses parties prenantes, aussi au niveau international et européen, d'encadrer les

conclusions du commissaire sur des questions importantes autres que les comptes annuels et le respect des obligations légales et réglementaires ; que, sans préjudice à l'article 144, premier alinéa, 5°, du Code des sociétés, le Conseil de l'Institut prévoit de soumettre à consultation publique une norme pour donner un cadre à la faculté de formuler une conclusion sur ces autres questions importantes.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté le 29 mars 2013 la norme qui suit. Celle-ci 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).

INTRODUCTION

Champ d'application

1. La présente norme s'applique au rapport que le commissaire doit adresser à l'assemblée générale de l'entité auditée en conformité avec les articles 144 et 148 du Code des sociétés et à certains aspects liés à la mission du commissaire. (Voir par. A1-A2)

2. Cette norme ne s'applique pas lorsqu'une autre norme relative à l'exercice d'une mission spécifique est d'application. (Voir par. A3)

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme entre en vigueur à la date de publication au Moniteur belge de l'avis d'approbation par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions et s'applique aux dates correspondant à la double date d'application des normes ISA prévue par la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique. (Voir par. A4)

4. La norme de révision relative au contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) et la recommandation relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés sont abrogées à partir de la double date d'application de la présente norme.

Objectifs

5. La présente norme a pour premier objectif de 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. Cet objectif est atteint en satisfaisant aux diligences requises par les normes ISA, ainsi qu'aux diligences requises telles que mentionnées aux paragraphes 10 à 29 de la présente norme. Les diligences requises sont précisées au moyen de modalités d'application. (Voir par. A5 et par. A7-A16)

6. La présente norme a pour deuxième objectif de permettre au commissaire ou au réviseur d'entreprises de faire rapport sur les obligations légales et réglementaires relatives au rapport

de gestion et au respect des dispositions concernant la tenue de la comptabilité, du Code des sociétés et des statuts de l'entité auditée par rapport aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission. Cet objectif est atteint en mettant en œuvre les diligences requises telles que mentionnées aux paragraphes 30 à 56 de la présente norme. Les diligences requises sont précisées au moyen de modalités d'application. (Voir par. A5 et par. A17-A43)

7. La présente norme a pour troisième objectif

- d'identifier les déclarations écrites complémentaires requises dans le contexte légal et réglementaire belge, ou les déclarations spécifiques relatives à la mission décrite au paragraphe 70 de la présente norme ;
- de permettre au commissaire d'établir une lettre d'affirmation selon les normes ISA et en tenant compte de ces déclarations complémentaires belges.

Cet objectif est atteint en satisfaisant aux diligences requises telles que mentionnées aux paragraphes 57 à 61 de la présente norme.

8. La présente norme a pour quatrième objectif de déterminer dans le cadre du contrôle des comptes annuels (ou consolidés) :

- les conditions dans lesquelles le commissaire procède à l'établissement d'un rapport de carence ;
- les diligences requises relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés), du rapport de gestion et du rapport du commissaire,

qui tiennent compte des délais légaux et réglementaires prévus par le Code des sociétés. Cet objectif est atteint en satisfaisant aux diligences requises telles que mentionnées au paragraphe 62 et aux paragraphes 65 à 68 de la présente norme. Les diligences requises sont précisées au moyen de modalités d'application. (Voir par. A44-A48)

Définitions

9. Aux fins de l'application de la présente norme, il faut entendre par (voir par. A6) :

- « commissaire » : le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes annuels conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés, et/ou le réviseur d'entreprises désigné, chargé du contrôle des comptes consolidés. Le terme « commissaire » désigne, selon

la mission de contrôle réalisée, également le réviseur d'entreprises. Pour une meilleure lisibilité de la présente norme, seule la dénomination « commissaire » est utilisée ;

- « entité » : toute entité commerciale ou non commerciale, cotée ou non cotée au sens de l'article 4 du Code des sociétés, du secteur privé ou du secteur public, y compris les ASBL, fondations, etc. ;
- « contrôle » tel que défini par l'article 142 du Code des sociétés : vise également la notion d'audit tel que défini dans les normes internationales d'audit (ISA) ;
- « états financiers » au sens de la norme ISA 700, § 8(f) : les comptes annuels ou consolidés visés au titre VI, Livre IV du Code des sociétés ou visés par la législation applicable aux entités autres que les sociétés auxquelles s'applique ledit titre VI ;
- « arrêté des comptes annuels (ou consolidés) » : l'établissement des comptes annuels (ou consolidés) conformément à l'article 92 (ou aux articles 110 et 111) du Code des sociétés ou aux dispositions équivalentes des législations applicables aux entités autres qu'une société ;
- « rapport de gestion » : le rapport défini aux articles 95 et 96 du Code des sociétés ; cette notion vise tant le rapport de gestion que le rapport de gestion sur les comptes consolidés ;
- « rapport de gestion sur les comptes consolidés » : le rapport défini à l'article 119 du Code des sociétés ;
- « contrôle du rapport de gestion » : l'ensemble des diligences requises telles que prévues par la présente norme dans le contexte des articles 144, alinéa 1er, 6° et 148, alinéa 1er, 5° du Code des sociétés ;
- « incohérence significative » : les anomalies significatives dans les faits relatés, comme définies par la norme ISA 720, § 5, (c) ; cette notion vise également les informations manifestement incohérentes avec les informations dont le commissaire a eu connaissance dans le cadre de sa mission ;
- « Code des sociétés » : vise également la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, particulièrement dans la mesure où cette loi fait référence aux dispositions du Code des sociétés[1] ;
- « une opinion non modifiée ou modifiée » telle que définie par les normes ISA 700 et ISA 705 : conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés, cette notion vise respectivement une attestation sans réserve ou une attestation avec réserve, une opinion négative et une déclaration d'abstention.

---

[1] « les articles 130 à 133, 134, § 1er et 3, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144 à l'exception de l'article 144, alinéa 1er, 4° et 5°1, du Code des sociétés sont applicables par analogie aux associations qui ont nommé un commissaire (loi du 27 juin 1921, art. 17, §7) ». La référence à l'article 144 à l'exception du 1er alinéa, 4° et 5°, doit s'entendre comme le 1er alinéa, 6° et 7°.

DILIGENCES REQUISES

Diligences requises relatives à la présentation du rapport

Structure du rapport du commissaire

10. Le commissaire doit établir un rapport conformément à la norme ISA 700 et à la présente norme.

11. Le commissaire doit identifier les destinataires du rapport, l'entité auditée ainsi que l'exercice social faisant l'objet du rapport dans le titre de son rapport.

12. Dans un paragraphe introductif, le commissaire doit spécifier qu'il exerce son mandat conformément aux dispositions légales et statutaires, et que son rapport contient son opinion sur les comptes annuels (ou consolidés) ainsi que la ou les déclarations complémentaires requises. (Voir par. A7)

13. Le rapport du commissaire doit comporter deux parties distinctes, à savoir le « Rapport sur les comptes annuels [ou consolidés] » et le « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ».

14. Le commissaire doit dater son rapport conformément au paragraphe 41 de la norme ISA 700. (Voir par. A8)

15. En prenant en compte les paragraphes 10 à 14, ainsi que les paragraphes 19 à 28 de la présente norme, le commissaire doit dans le cas de comptes annuels rédiger son rapport à l'assemblée générale en utilisant l'exemple de rapport repris en Annexe 1. Il est alors réputé avoir établi un rapport dont la forme est conforme aux normes ISA et au Code des sociétés.

16. En prenant en compte les paragraphes 10 à 14, ainsi que les paragraphes 19 à 28 de la présente norme, le commissaire doit dans le cas de comptes consolidés rédiger son rapport à l'assemblée générale en utilisant l'exemple de rapport repris en Annexe 2. Il est alors réputé avoir établi un rapport dont la forme est conforme aux normes ISA et au Code des sociétés.

17. En prenant en compte les paragraphes 10 à 14, ainsi que les paragraphes 19 à 28 de la présente norme, le commissaire doit dans le cas de comptes annuels d'une ASBL, d'une AISBL ou d'une fondation rédiger son rapport à l'assemblée générale en utilisant l'exemple de rapport repris en Annexe 3. Il est alors réputé avoir établi un rapport dont la forme est conforme aux normes ISA et à la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

18. Si le commissaire s'écarte de l'exemple de rapport applicable, il doit rester en conformité avec les articles 144 et 148 du Code des sociétés, les normes ISA et la présente norme, et être en mesure de s'en justifier le cas échéant.

Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) - Première partie

19. La première partie du rapport du commissaire doit s'intituler « Rapport sur les comptes annuels [ou consolidés] ». Le titre doit indiquer la forme de l'opinion exprimée, de la même manière que prévue au paragraphe 22.

20. 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. (Voir par. A11-A12)

21. Le commissaire doit, en fonction des circonstances, émettre un rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) incluant :

- une opinion non modifiée ou modifiée conformément aux normes ISA 700 et 705 ; (Voir par. A9)
- le cas échéant, un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions conformément à la norme ISA 706. (Voir par. A10)

22. L'intitulé du paragraphe sur l'opinion du rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) doit indiquer si une opinion non modifiée (« attestation sans réserve ») est exprimée, ou une opinion modifiée (« attestation avec réserve », « opinion négative » ou « déclaration d'abstention »).

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires – Seconde partie

23. La seconde partie du rapport du commissaire doit s'intituler « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ». Le commissaire doit rendre compte dans cette partie, conformément au paragraphe 38 de la norme ISA 700, de ses autres obligations légales et réglementaires. (Voir par. A13-A15)

24. Le commissaire doit mentionner, dans un paragraphe introductif, la responsabilité de l'organe de gestion et celle du commissaire sur les éléments sur lesquels il doit faire rapport. (Voir par. A16)

25. Conformément à l'article 144, alinéa 1er, ou 148, alinéa 1er, du Code des sociétés, le commissaire doit reprendre, dans son rapport, les déclarations complémentaires suivantes, après avoir effectué les diligences requises de la présente norme auxquelles il est fait référence et relatives :

i) au rapport de gestion ; (Voir par. 30-40)

ii) au fait que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires ; (Voir par. 41-43)

iii) au respect par l'entité des dispositions du Code des sociétés et des statuts ; (Voir par. 44-46)

iv) à l'affectation du résultat (répartition des bénéfices). (Voir par. 47-50)

26. Le cas échéant, le commissaire doit également reprendre dans son rapport :

i) les déclarations complémentaires suivantes après avoir effectué les diligences requises de la présente norme auxquelles il est fait référence et relatives :
   - aux acomptes sur dividendes ; (Voir par. 51)
   - aux intérêts opposés de nature patrimoniale ; (Voir par. 52-55)

ii) les autres informations jugées nécessaires qui ne sont pas déjà reprises dans la première partie. (Voir par. 56)

27. Le commissaire doit adapter son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires en fonction des spécificités de la mission, de la forme juridique de l'entité, et/ou des dispositions légales et réglementaires applicables. (Voir par. A15-A16)

28. Le commissaire doit prendre en considération, dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires, les conséquences d'une opinion modifiée sur les comptes annuels (ou consolidés).

29. Le commissaire doit documenter, dans son dossier d'audit, les travaux d'audit et les conclusions qu'il en tire et qui sont destinées à lui permettre de formuler les déclarations requises dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires.

Diligences requises relatives au rapport de gestion

Obligations de contrôle et mentions requises

30. Les diligences requises des paragraphes 31 à 40 comportent les démarches suivantes :

i) la vérification que le rapport de gestion traite des mentions requises par le Code des sociétés ; (par. 32-34 et par. A19-A37)

ii) la vérification que l'absence éventuelle d'un rapport de gestion est conforme au Code des sociétés ; (par. A17-A18)

iii) la vérification selon les diligences requises de la norme ISA 720 et du Code des sociétés que le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels (ou consolidés) ; (par. 35-37 et par. A38)

iv) la vérification selon les diligences requises de la norme ISA 720, que le rapport de gestion ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission ; (par. 38-40 et par. A39)

v) la rédaction des conclusions du commissaire, dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires conformément au Code des sociétés et à la présente norme.

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.

Prise de connaissance des informations contenues dans le rapport de gestion

31. Le commissaire doit utiliser les résultats des diligences requises prévues par les paragraphes 6 et 7 de la norme ISA 720 qu'il a effectuées pendant son audit et relatives à la prise de connaissance des informations contenues dans le rapport de gestion.

Vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion

32. Le commissaire doit s'assurer que toutes les mentions prescrites par le Code des sociétés sont traitées dans le rapport de gestion. (Voir par. A19-A37)

33. Si le commissaire considère que le rapport de gestion (sur les comptes consolidés) traite de toutes les mentions prescrites, il doit le déclarer dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires. (Voir Annexes 1 et 2)

34. Si le commissaire considère que le rapport de gestion ne traite pas (ou insuffisamment) de toutes les mentions prescrites par le Code des sociétés, le commissaire doit s'en entretenir avec l'organe de gestion. Si l'organe de gestion reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit déclarer dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires que le rapport de gestion ne traite pas (ou insuffisamment) de toutes les mentions prescrites par le Code des sociétés.

Vérification de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels (ou consolidés)

35. Le commissaire doit s'assurer que le rapport de gestion concorde dans tous ses aspects significatifs avec les comptes annuels (ou consolidés) en utilisant notamment les résultats des diligences requises par les paragraphes 8 à 13 de la norme ISA 720 et appliquées au rapport de gestion.

36. Si le commissaire considère que le rapport de gestion concorde dans tous ses aspects significatifs avec les comptes annuels (ou consolidés), il doit le déclarer dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires. (Voir Annexes 1 et 2) (Voir par. A38)

37. Si le commissaire considère que le rapport de gestion ne concorde pas, dans tous ses aspects significatifs, avec les comptes annuels (ou consolidés), le commissaire doit s'en entretenir avec l'organe de gestion. Si l'organe de gestion reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit déclarer dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires que le rapport de gestion ne concorde pas avec les comptes annuels (ou consolidés) et indiquer la nature de la non-concordance.

Vérification de la cohérence du rapport de gestion dans son ensemble (connaissance d'incohérences significatives)

38. Le commissaire doit s'assurer qu'il n'existe pas d'incohérences significatives dans le rapport de gestion par rapport aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission en utilisant les résultats des diligences requises prévues par les paragraphes 14 à 16 de la norme ISA 720 et appliquées au rapport de gestion.

39. Si le commissaire considère qu'il n'existe pas d'incohérences significatives dans le rapport de gestion, le commissaire doit le déclarer dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires. (Voir Annexes 1 et 2)

40. Si le commissaire considère qu'il existe des incohérences significatives dans le rapport de gestion, le commissaire doit s'en entretenir avec l'organe de gestion. Si l'organe de gestion refuse de procéder à une correction du rapport de gestion que le commissaire considère significative, celui-ci doit indiquer les incohérences significatives dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires, sans pour autant se substituer à l'organe de gestion pour les corriger. (Voir par. A39)

Diligences requises relatives à la vérification de la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (par. A409-A41)

41. En vertu de l'article 144, alinéa 1er, 3° du Code des sociétés, 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 déclaration sur ses constatations dans son rapport.

42. Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, si le commissaire n'a pas détecté de cas de non-respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et de ses arrêtés d'exécution, il doit déclarer dans son rapport sur les autres obligations légales et réglementaires que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. (Voir Annexes 1 et 3)

43. Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, si le commissaire a détecté un cas de non-respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et de ses arrêtés d'exécution, il doit s'en entretenir avec l'organe de gestion. Si l'organe de gestion 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 son rapport sur les autres obligations légales et réglementaires.

Diligences requises relatives au respect par l'entité des dispositions du Code des sociétés ou de la loi du 27 juin 1921, et des statuts

44. En vertu de l'article 144, alinéa 1er, 8° du Code des sociétés, le commissaire doit vérifier que l'assemblée générale est correctement informée en ce qui concerne le respect du Code des sociétés et des statuts. Il doit inclure une déclaration 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, 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 ne porte que sur les cas de non-respect des statuts ou du Code des sociétés, en ce compris l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés.

45. Si le commissaire n'a pas connaissance de cas de non-respect des dispositions des statuts ou du Code des sociétés à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 44, il doit déclarer dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires qu'il n'a pas eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du Code des sociétés. (Voir Annexes 1 et 3)

46. Si à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 44, le commissaire a connaissance d'une opération conclue ou d'une décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés, 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 de gestion – celle-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 son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires.

Diligences requises relatives à l'affectation des résultats

47. En vertu de l'article 144, alinéa 1er, 7° du Code des sociétés, le commissaire est tenu d'informer l'assemblée générale de la régularité au regard des dispositions des statuts et du Code des sociétés relatives à l'affectation des résultats. Il doit inclure une déclaration sur ses constatations dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires. 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 Code des sociétés relatives à l'affectation des résultats.

48. Si le commissaire n'a pas connaissance de cas de non-respect des dispositions des statuts ou du Code des sociétés relatives à l'affectation des résultats à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 47, il doit déclarer dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires que l'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au Code des sociétés. (Voir Annexe 1)

49. Lorsque le commissaire a exprimé une opinion modifiée dans la première partie de son rapport, il doit en évaluer l'impact sur l'affectation du résultat et applique, le cas échéant, les paragraphes qui suivent.

50. Si à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 47, le commissaire a connaissance d'un cas de non-respect des dispositions des statuts ou du Code des sociétés relatives à l'affectation des résultats, il doit s'en entretenir avec l'organe de gestion. Si l'organe de gestion 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 son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires.

51. Si une entité auditée a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport du commissaire relatif à ces acomptes doit, le cas échéant, en vertu de l'article 618 du Code des sociétés, être annexé au rapport du commissaire à l'assemblée générale. En outre, le commissaire doit faire référence à ce rapport annexé, dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires.

Diligences requises relatives aux intérêts opposés de nature patrimoniale lorsque la loi prévoit l'intervention du commissaire (Voir par. A42-A44)

52. Le commissaire doit prendre connaissance du procès-verbal de la réunion de l'organe de gestion et, le cas échéant, du comité de direction, 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 est suffisamment détaillé par rapport aux informations prescrites.

53. Si le commissaire constate qu'un intérêt opposé aurait dû être soumis à la procédure de conflits d'intérêts prévu par le Code des sociétés, il le dénonce par écrit à l'organe de gestion. Si l'organe de gestion reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit le mentionner dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires sans pour autant se substituer à l'organe de gestion.

54. Le commissaire doit reprendre dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires une description des conséquences patrimoniales pour la société qui résultent des décisions de l'organe de gestion et, le cas échéant, du comité de direction, qui comportaient un intérêt opposé.

55. 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 – repris dans le rapport de gestion – est insuffisante, il doit faire mention de cette insuffisance dans sa description séparée incluse dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires.

Diligences requises relatives aux autres informations fournies

56. Dans des situations spécifiques, le commissaire doit évaluer la nécessité d'inclure dans son rapport sur d'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).

Diligences requises relatives aux déclarations écrites de la direction de l'entité

57. Les déclarations complémentaires à obtenir de la direction de l'entité dans le contexte légal et réglementaire belge sont les suivantes :

- une déclaration relative aux informations à communiquer dans le rapport de gestion conformément à l'article 96 (ou 119) du Code des sociétés ;
- une déclaration relative à la communication de certaines informations portant sur la loi (coordonnée) du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ;
- une déclaration relative à la communication d'informations relatives à des situations de conflits d'intérêts tels que définis dans le Code des sociétés ;
- le cas échéant[2], une déclaration relative à la confirmation que le dépôt des comptes annuels au greffe du tribunal de commerce a été effectué, avec en annexe copie des comptes annuels déposés de l'exercice précédent et du rapport du commissaire déposé.

58. La lettre d'affirmation adressée au commissaire doit inclure les déclarations écrites requises par les normes ISA et par le paragraphe 57 de la présente norme.

59. Si le commissaire constate qu'une des déclarations complémentaires requises (telles que définies au paragraphe 57) n'est pas d'application, cette déclaration écrite peut être omise dans la lettre d'affirmation.

60. Si le commissaire n'a pas obtenu une des déclarations complémentaires requises, il doit appliquer le paragraphe 19 de la norme ISA 580.

61. 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 auditée, ainsi qu'à sa politique financière sous-jacente compte tenu de leur

[2] Cette déclaration vise dans l'état actuel de la législation, les petites ASBL, les AISBL et les petites fondations (privées ou d'utilité publique)..

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.

Diligences requises relatives au rapport de carence (Par. A45)

62. Dès que le commissaire constate que l'assemblée générale ne délibère pas sur les comptes annuels dans les six mois après la date de clôture de l'exercice, il émet sans délai un rapport de carence[3] destiné à l'assemblée générale. Dans les autres cas, la date d'émission et l'usage du rapport de carence relèvent du jugement professionnel du commissaire. Le non-respect par l'organe de gestion des délais statutaires doit être apprécié à la lumière du préjudice qui peut être causé.

Diligences requises relatives à la modification par l'assemblée générale de la proposition de répartition bénéficiaire

63. L'assemblée générale peut décider de modifier la proposition de répartition bénéficiaire faite par l'organe de gestion[4]. Le commissaire doit vérifier si cette modification est conforme aux dispositions légales et statutaires.

64. Dans ce cas, le commissaire fait acter sa déclaration sur la modification de la répartition bénéficiaire au procès-verbal de l'assemblée générale et veille à la publication simultanée de l'extrait y relatif du procès-verbal de l'assemblée générale et du rapport du commissaire.

Diligences requises relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et du rapport du commissaire (Voir par. A46-A49)

65. Lorsque les comptes annuels (ou consolidés) ainsi que le rapport du commissaire font l'objet d'un dépôt, le commissaire doit surveiller l'accomplissement d'un dépôt conforme aux

[3] En tenant compte des articles 92, 143, 268, 269, 410 et 553 du Code des sociétés, ainsi que des paragraphes 41, A39 et A40 de la norme ISA 700.

[4] Selon les compétences attribuées par le Code des sociétés 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 de gestion.

comptes qu'il a contrôlés. Toutefois, en cas de dépôt au greffe du tribunal de commerce[5], 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 61), 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.

66. 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 de gestion.

67. Sans préjudice de l'article 144, alinéa 1er, 8° du Code des sociétés, 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 seconde partie du rapport du commissaire en question. (Voir par. A46)

68. 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) audités. Toutefois, si le commissaire a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés), aurait pu le conduire à amender ce dernier, le commissaire doit vérifier que la société corrige sans délai les comptes annuels (ou consolidés) et dépose les comptes annuels (ou consolidés) corrigés. Le commissaire peut utilement se référer aux paragraphes 14 à 17 de la norme ISA 560. (Voir par. A48)

[5] Il s'agit actuellement notamment des petites ASBL, des AISBL et des petites fondations (privées ou d'utilité publique).

MODALITES D'APPLICATION

Introduction

Champ d'application *(Voir par. 1-2)*

A1. La présente norme s'applique au rapport que le commissaire doit établir en vertu des articles 144 et 148 du Code des sociétés, c'est-à-dire au rapport du commissaire sur les comptes annuels ou au rapport du commissaire sur les comptes consolidés. La présente norme s'applique par analogie lorsqu'une loi spécifique prévoit expressément que l'article 144 du Code des sociétés s'applique à d'autres entités non spécifiquement visées par le Code des sociétés, telles que les associations sans but lucratif et les fondations.

A2. Les paragraphes 10 à 28 de la présente norme se réfèrent principalement à la structure du rapport à établir dans le cadre d'un contrôle des comptes annuels (ou consolidés) et aux informations devant s'y trouver. Le rapport fait la distinction entre l'opinion sur les comptes annuels (rapport sur les comptes annuels (ou consolidés)) et les déclarations qui sont requises en vertu de dispositions légales ou réglementaires (rapport sur d'autres dispositions légales et réglementaires).

A3. La présente norme ne s'applique pas lorsque d'autres normes s'appliquent à la mission particulière. Ainsi, par exemple, pour les missions de fusion, scission, transformation, etc., seules les normes relatives respectivement à la fusion, scission, transformation, etc. s'appliquent.

Date d'entrée en vigueur *(Voir par. 3-4)*

A4. La présente norme s'applique :

- en ce qui concerne les entités d'intérêt public, pour le contrôle d'états financiers (audit) relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2012 ;
- en ce qui concerne les autres entités, pour le contrôle d'états financiers (audit) relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014.

Objectifs *(Voir par. 5-8)*

A5. La présente norme est une norme complémentaire aux normes ISA et plus particulièrement aux normes ISA 700, 705 et 706 en ce qui concerne le rapport du commissaire et la norme ISA 720 en ce qui concerne les procédures à effectuer sur le rapport de gestion. La présente norme permet de prendre en compte les spécificités belges relatives au rapport, et notamment au niveau de sa structure et de son contenu, ainsi que de la date de son émission. Le contenu du « Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) » est déterminé par les normes ISA tandis que le contenu du « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » est déterminé par les dispositions légales et réglementaires belges.
La présente norme est également une norme complémentaire à la norme ISA 580 et permet de prendre en compte les spécificités belges relatives aux déclarations écrites de la direction de l'entité.
La présente norme doit dès lors être lue conjointement avec les dispositions légales et réglementaires pertinentes et les normes ISA.

Définitions *(Voir par. 9)*

A6. Pour les termes non définis par la présente norme, il est renvoyé aux définitions prévues par les normes ISA et le Code des sociétés.

Modalités d'application relatives à la présentation du rapport

Structure du rapport du commissaire *(Voir par. 10-18)*

A7. Dans le paragraphe introductif, le commissaire indique 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.[6]

[6] Cette terminologie doit être adaptée en fonction du cadre référentiel applicable. Si ce référentiel applicable est constitué des *International Financial Reporting Standards*, le commissaire indique, 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.

A8. 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 68 de la présente norme.

Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) – Première partie *(Voir par. 19-22)*

A9. Si le commissaire estime devoir exprimer une opinion modifiée[7] dans son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés), il considère si celle-ci est la conséquence d'une non-obtention des explications et informations requises par l'article 144, alinéa 1er, 2° ou 148, alinéa 1er, 2° du Code des sociétés. Si tel est le cas, il veillera à modifier le paragraphe dans la première partie de son rapport en mentionnant qu'il n'a pas obtenu de l'organe de gestion (et des préposés) de l'entité, toutes les explications et informations requises pour son audit. Le commissaire veillera également à adapter son « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ».

A10. Si le commissaire estime devoir faire référence à quelque question que ce soit sur laquelle il attire spécialement l'attention, conformément aux dispositions de l'article 144, alinéa 1er, 5° et de l'article 148, alinéa 1er, 4° du Code des sociétés, il rédigera un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions dans son rapport, conformément à la norme ISA 706.

A11. Si, en matière de désignation du référentiel comptable applicable, il est impossible pour le commissaire de renvoyer au « référentiel comptable applicable en Belgique », il le spécifiera de manière plus précise (le cas échéant, en renvoyant aux « normes internationales d'information financière »).

A12. Lorsque l'entité a obtenu une autorisation de déroger aux référentiels comptables applicables, le commissaire le mentionnera dans la première partie de son rapport.

---

[7] Conformément au paragraphe 16 de la norme ISA 705, le commissaire doit alors insérer dans son rapport un paragraphe immédiatement avant le paragraphe d'opinion modifiée et intitulé « Justification de l'opinion modifiée », c'est-à-dire une opinion avec réserve, une opinion négative ou une déclaration d'abstention.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires – Seconde partie *(Voir par. 23-29)*

A13. Les observations n'ayant pas trait aux comptes annuels (ou consolidés) se trouvent dans la seconde partie du rapport.

A14. Conformément aux articles 144, alinéa 1er, 3°, 5°, 6°, 7° et 8° et 148, alinéa 1er, 4° et 5° du Code des sociétés, le rapport du commissaire doit comprendre différentes déclarations complémentaires. Ces déclarations sont reprises dans la seconde partie du rapport du commissaire intitulée « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires », car il s'agit de déclarations légales spécifiquement belges qui ne portent pas atteinte à l'opinion sur les comptes annuels (ou consolidés) reprise en première partie du rapport intitulée « Rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) ».

A15. La seconde partie du rapport du commissaire sera adaptée en fonction des éléments dont le commissaire fait rapport en vertu de dispositions légales et réglementaires applicables autres que celles auxquelles la présente norme se réfère expressément.

A16. Le commissaire prendra en compte, dans le paragraphe introductif, les responsabilités prévues par les dispositions légales et réglementaires applicables autres que celles auxquelles la présente norme se réfère expressément.

Modalités d'application relatives au rapport de gestion *(Voir par. 30-40)*

A17. Si une entité se trouve dans les conditions légales l'autorisant à ne pas établir de rapport de gestion et que l'organe de gestion décide formellement d'établir un rapport de gestion conformément aux dispositions de l'article 96 ou 119 du Code des sociétés, le commissaire se prononcera selon ce qui est énoncé dans la présente norme. Le commissaire sera particulièrement attentif aux législations spécifiques qui prévoient l'établissement d'un rapport de gestion par référence à l'article 95 ou/et 96 du Code des sociétés. Cette modalité d'application ne porte pas préjudice à l'application de la norme ISA 720.

A18. Si l'entité n'est pas tenue d'établir un rapport de gestion et qu'aucun rapport de gestion n'a été établi, le commissaire peut juger utile, en fonction des circonstances, de mentionner dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires que l'entité est exemptée.

Vérification de l'exhaustivité du rapport de gestion *(Voir par. 32-34)*

A19. Si le commissaire estime que le rapport de gestion n'est pas complet par rapport aux information dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission, il ne lui appartient pas de se substituer à l'organe de gestion et de mentionner de sa propre initiative les informations qui manquent dans son rapport.

A20. Le commissaire s'assure que les différentes mentions requises par la loi ont été traitées par l'organe de gestion. Si l'une ou l'autre de celles-ci n'est pas d'application, il s'assurera que ce fait est dûment mentionné dans le rapport de gestion. Les paragraphes suivants spécifient certaines mentions requises par l'article 96 (article 119) du Code des sociétés, qui sont prises en compte par le commissaire lors de la rédaction de son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires.

Exposé fidèle sur l'évolution des affaires et description des principaux risques et incertitudes (art. 96, § 1er, 1° et 119, 1°, C. Soc.)

A21. Le commissaire s'informe auprès de la société pour savoir comment celle-ci identifie ses principaux risques et incertitudes. Si le commissaire estime que la société a identifié les principaux risques et incertitudes de manière inadéquate, le commissaire le mentionne dans son rapport.

Evénements importants survenus après la date de clôture (art. 96, § 1er, 2° - art. 119, 2°, C. Soc.)

A22. Les événements importants survenus après la date de clôture et qui n'ont pas leur origine dans l'exercice précédent, doivent figurer dans le rapport de gestion quel que soit le traitement éventuel dans les comptes annuels (ou consolidés). Il s'agit d'événements qui, selon le jugement de l'organe de gestion, sont nécessaires pour la bonne information des

utilisateurs.

Hypothèse de continuité d'exploitation (art. 96, § 1er, 6°, C. Soc.)

A23. 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 vérifie que le rapport de gestion comprend une justification suffisante de l'application des règles comptables de continuité.

A24. Lorsque l'entité auditée est en difficultés financières graves au point que cette situation affecte l'opinion du commissaire mentionnée dans la première partie, le commissaire s'assurera, sans préjudice du respect de la procédure prévue à l'article 138 du Code des sociétés, de la cohérence de l'information mentionnée dans le rapport de gestion avec l'opinion exprimée en première partie de son rapport. De même, le commissaire étudiera avec soin le contenu de l'information mentionnée dans le rapport de gestion afin de déterminer si l'utilisation du postulat de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes annuels est justifiée.

A25. Lors de l'évaluation de l'hypothèse de continuité d'exploitation des institutions financières, le commissaire prend en compte la réglementation spécifique en matière de liquidité et de solvabilité.

Déclaration de gouvernement d'entreprise (art 96, § 2, C. Soc.)

A26. Les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (Euronext ou un autre marché réglementé d'un Etat membre de l'Espace économique européen) doivent publier dans leur rapport de gestion une déclaration de gouvernement d'entreprise. Le contenu de la déclaration de gouvernement d'entreprise varie selon que des actions ou d'autres titres sont négociés sur le marché réglementé.

Désignation du code belge de gouvernance d'entreprise (ci-après : Code 2009) et indication des parties auxquelles la société déroge et les raisons fondées de cette dérogation (art. 96, § 2, al. 1er, 1° et 2°, C. Soc.)

A27. Le commissaire prête une attention particulière au fait que la déclaration de gouvernement d'entreprise contient à la fois des mentions requises (celles prévues par le Code des sociétés, lesquelles ne sont pas soumises au principe « appliquer ou expliquer », et qui ne peuvent dès lors pas être justifiées par une explication adéquate), et par ailleurs, des mentions requises par le Code 2009 qui sont soumises au principe « appliquer ou expliquer » (et auxquelles il peut être dérogé moyennant une explication adéquate dans ladite déclaration).

A28. Le commissaire ne fait pas d'analyse qualitative des éventuelles dérogations ni de l'explication fournie par la société pour ces dérogations. Toutefois, dans la mesure où aucune explication n'a été fournie alors que la société a dérogé aux dispositions du Code 2009 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 en fait mention dans son rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires.

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. 96, § 2, al. 1er, 3°, C. soc. et art. 119, 7°, C. Soc.)

A29. La loi ne définissant pas les caractéristiques d'un système de contrôle interne et de gestion des risques, il appartient donc à l'organe de gestion de les définir. Le Code 2009 établit que l'organe de gestion 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) (disposition 1.3 Code 2009).[8]

A30. Le commissaire prend connaissance des procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'établissement de l'information financière et 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.

A31. Le commissaire ne se prononce pas sur le caractère adéquat ou non des procédures 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

[8] www.corporategovernancecommittee.be/fr/outils/richtlijnen_interne_controle/default.aspx.

connaissance dans le cadre de sa mission. S'il y a des incohérences significatives, le commissaire s'entretient avec l'organe de gestion qui prend toutes les mesures appropriées. Si l'organe de gestion reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire mentionne les incohérences significatives dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires.

A32. Le commissaire ne se prononce pas ici sur l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques. Si la société fait une telle mention, le commissaire spécifie au paragraphe sur le 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.

A33. Le Code des sociétés n'impose la description que des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques dans le cadre de l'établissement de l'information financière. Toutefois, le Code 2009 prévoyant une description plus large, le commissaire est attentif à ce que la description ne se limite pas au cadre de l'établissement de l'information financière, sauf si la société explique les raisons pour lesquelles elle n'applique pas la disposition 1.3 du Code 2009.

Informations relatives aux organes de gestion et leurs comités (art. 96, § 2, al. 1er, 5° C. Soc.)

A34. Le commissaire est particulièrement attentif aux dispositions du Code des sociétés relatives à la composition et aux compétences du conseil d'administration, aux dispositions relatives aux comité de direction, comité d'audit et comité de rémunération (art. 517 à 524, 524*bis* et 524*ter*, 526*bis* et 526*quater* C. soc.), ainsi qu'aux dispositions du Code 2009 relatives à la publication des informations concernant la composition et le fonctionnement du conseil d'administration et de ses comités. La disposition 9.3./1 du Code 2009 prévoit la publication d'autres informations qui devront être reprises dans la déclaration de gouvernement d'entreprise ou à défaut, la société devra expliquer les raisons pour lesquelles elle y déroge.

Rapport de rémunération (art 96, § 3, C. Soc.)

A35. Seules les sociétés dont les *actions* sont admises aux négociations sur un marché réglementé doivent publier dans leur rapport de gestion un rapport de rémunération. Le

rapport de rémunération contient au moins les informations énumérées à l'article 96, § 3, du Code des sociétés.

Informations financières (art. 96, § 3, al. 1er, 3°, 4°, 6°, 7°, 8°, 9°, C. soc.) et non financières (art. 96, § 3, al. 1er, 1°, 2°, 5°, 10°, 11° C. Soc.)

A36. Le commissaire vérifie que les informations financières et non financières que les sociétés cotées doivent publier sont reprises dans leur rapport de rémunération.

A37. Le commissaire ne se prononce pas sur le caractère adéquat de la politique de rémunération mise en place par l'organe de gestion 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 sa mission. Si tel est le cas, le commissaire s'entretient avec l'organe de gestion et l'invite à prendre toutes les mesures appropriées. Si l'organe de gestion reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire mentionne les incohérences significatives dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires, sans pour autant se substituer à l'organe de gestion pour les corriger.

Vérification de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels (ou consolidés) *(Voir par. 35-37)*

A38. Conformément à la norme ISA 720, lors de l'analyse de la concordance du rapport de gestion, le commissaire ne prend en compte que les incohérences significatives. La question de la signification est interprétée de manière spécifique par rapport à chaque élément du rapport de gestion. A titre d'exemple, le caractère significatif en matière du rapport de rémunération sur lequel l'assemblée générale se prononce par vote séparé, n'est pas équivalent au caractère significatif dans le cadre de la description des principaux risques et incertitudes.

Vérification de la cohérence du rapport de gestion dans son ensemble (connaissance* d'incohérences significatives*) *(Voir par. 38-40)*

A39. Conformément à la norme ISA 720, lors de l'analyse de la cohérence du rapport de gestion, le commissaire ne prend en compte que les incohérences significatives.

Modalités d'application relatives à la vérification de la tenue de la comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (Voir par. 41-43)

A40. 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.

A41. Compte tenu du fait que des incidents d'importance mineure interviennent le plus souvent à propos d'aspects formels du système comptable, il est recommandé au commissaire de ne prendre en considération que les incidents qui ne sont pas d'importance relative mineure à propos des aspects formels du système comptable. Ainsi, la portée de la déclaration est atténuée par les mots suivants : « *Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.* »

Modalités d'application relatives aux intérêts opposés de nature patrimoniale lorsque la loi prévoit l'intervention du commissaire (Voir par. 52-55)

A42. Lorsque l'organe de gestion 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 Code des sociétés requiert, selon la forme de société, que cette décision fasse l'objet, dans un procès-verbal, 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 la société. Ce procès-verbal sera entièrement repris dans le rapport de gestion ou à défaut dans la pièce déposée avec les comptes annuels.

A43. Le commissaire fait une description distincte dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires des conséquences patrimoniales pour l'entité des décisions, qui comportent un intérêt opposé. En vue de décrire les conséquences patrimoniales des intérêts opposés, le commissaire devra procéder de la façon suivante :

- réunir les informations indispensables sur l'opération présentée, les personnes concernées, les conditions de sa réalisation, les conditions contractuelles, etc. ;
- vérifier dans quelle mesure l'opération est compatible avec l'objet social.

A44. Le commissaire fait une description séparée des conséquences patrimoniales et ne peut donc se contenter d'une simple référence à la façon dont ces conséquences ont été décrites dans le rapport de gestion ou à défaut dans la pièce déposée en même temps que les comptes annuels.

Modalités d'application relatives au rapport de carence (Voir par. 62)

A45. Si le commissaire émet un rapport de carence, il expose, en faisant référence aux dispositions du Code des sociétés, qu'il n'a pas reçu les comptes annuels (ou consolidés) et/ou le rapport de gestion dans un délai lui permettant de respecter les dispositions légales relatives à la mise à disposition de son rapport aux actionnaires et associés (et aux obligataires) et qu'il a attiré l'attention de l'organe de gestion sur ses obligations légales.

Le cas échéant, le Code des sociétés requiert que ce rapport soit transmis au conseil d'entreprise de l'entité.

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 144 du Code des sociétés. L'article 100, 4° du Code des sociétés prévoit uniquement le dépôt du rapport du commissaire établi conformément à l'article 144 du Code des sociétés.

Modalités d'application relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et du rapport du commissaire (Voir par. 65-68)

A46. L'organe de gestion de l'entité et ses membres sont les uniques responsables légaux du dépôt et des autres publications concernant les comptes annuels et le rapport de gestion. Dès lors, le commissaire ne peut pas se substituer à l'organe de gestion, ni être mandaté par lui, en vue de ce dépôt.

A47. Lorsque le dépôt de ces documents a lieu avec retard ou lorsque le commissaire constate

des discordances non significatives, le commissaire peut juger, conformément à l'article 144, alinéa 1er, 8°, du Code des sociétés, que la révélation du non-respect dans la seconde partie du rapport du commissaire ne s'impose pas.

A48. Dans certaines circonstances, les textes légaux et réglementaires requièrent que d'autres documents fassent l'objet d'un dépôt, notamment dans les cas suivants :

- lorsque l'entité est une société qui a distribué un acompte sur dividende au cours de l'exercice, le rapport de vérification doit être joint au rapport du commissaire émis à l'assemblée générale et publié conformément aux dispositions du Code des sociétés (art. 618, al. 4 C. Soc.) ;
- lorsque l'entité est une filiale bénéficiant de l'exemption de sous-consolidation prévue par l'article 113 du Code des sociétés 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 91 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, 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.

A49. Si l'entité est tenue de corriger les comptes annuels (ou consolidés) et à déposer les comptes annuels (ou consolidés) corrigés, 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.

ANNEXE 1: RAPPORT DU COMMISSAIRE D'UNE SOCIETE (COMPTES ANNUELS ET AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES)

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SOCIETE_____ POUR L'EXERCICE CLOS LE __ _____20__

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire. Ce rapport inclut notre opinion sur le bilan au __ _____ 20__, le compte de résultats de l'exercice clos le __ ____ 20__ et l'annexe, ainsi que les déclarations complémentaires requises.

Rapport sur les comptes annuels – opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels de la société _____ pour l'exercice [le cas échéant: de __ mois] clos le __ _____ 20__, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice [une perte] de l'exercice de € _____.

Responsabilité de l'organe de gestion relative à l'établissement des comptes annuels

L'organe de gestion est responsable de l'établissement de comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que de la mise en place 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.

Responsabilité du commissaire

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes annuels sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes internationales d'audit (ISA). Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux exigences déontologiques, ainsi que de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les comptes annuels. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement du commissaire. En procédant à cette évaluation des risques, le commissaire prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement de comptes annuels donnant une image fidèle, cela afin de définir des procédures d'audit appropriées selon les circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des règles d'évaluation retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe de gestion, et l'appréciation de la présentation d'ensemble des comptes annuels.

Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de l'entité, les explications et informations requises pour notre contrôle.

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

Opinion sans réserve

A 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.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

L'organe de gestion est responsable de l'établissement et du contenu du rapport de gestion, 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.

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans tous les aspects significatifs, le respect de certaines obligations légales et réglementaires. Sur

cette base, nous faisons les déclarations complémentaires suivantes, qui ne sont pas de nature à modifier la portée de notre opinion sur les comptes annuels :

- Le rapport de gestion traite des mentions requises par la loi, concorde avec les comptes annuels et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mandat.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés.
- [*Le cas échéant*: La décision de l'organe de gestion du *[insérer la date]* relative à [référence à la décision prise en conflit d'intérêt ou aux informations y relatives reprises dans le rapport de gestion], a les conséquences patrimoniales suivantes: [...]].
- [*Le cas échéant*: Au cours de l'exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]

Lieu, date et signature

Cabinet de révision XYZ
Commissaire
Représenté par

Nom
Réviseur d'entreprises

ANNEXE 2 : RAPPORT DU COMMISSAIRE D'UNE SOCIETE-MERE (COMPTES CONSOLIDES ET AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES)

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA SOCIETE _____ POUR L'EXERCICE CLOS LE __ _____ 20__

Conformément aux dispositions légales, nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire. Ce rapport inclut notre opinion sur le bilan consolidé (la situation financière de l'ensemble consolidé) au __ _____ 20__, le compte de résultats consolidés (le résultat global de l'ensemble consolidé, les variations de capitaux propres de l'ensemble consolidé et le flux de trésorerie de l'ensemble consolidé) de l'exercice clos le __ ____ 20__ et l'annexe, ainsi que la [les] déclaration[s] complémentaire[s] requise[s].

Rapport sur les comptes consolidés – opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle des comptes consolidés pour l'exercice [*le cas échéant:* de __ mois] clos le __ _____ 20__, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique [des normes internationales d'information financière telles qu'adoptées par l'Union européenne], dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice [une perte] de l'exercice de € _____.

Responsabilité de l'organe de gestion relative à l'établissement des comptes consolidés

L'organe de gestion est responsable de l'établissement de comptes consolidés donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique [aux normes internationales d'information financière], ainsi que de la mise en place 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.

Responsabilité du commissaire

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes consolidés sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes internationales d'audit (ISA). Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux exigences déontologiques ainsi

que de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les comptes consolidés. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement du commissaire. En procédant à cette évaluation des risques, le commissaire prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement de comptes consolidés donnant une image fidèle, cela afin de définir des procédures de contrôle appropriées selon les circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe de gestion, et la présentation d'ensemble des comptes consolidés.

Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de l'entité les explications et informations requises pour notre contrôle.

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

Opinion sans réserve

A notre avis, les comptes consolidés de la société _____ au __ _____ 20__, donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'ensemble consolidé ainsi que de ses résultats [et de ses flux de trésorerie] pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable en Belgique [aux normes internationales d'information financière telles qu'adoptées par l'Union européenne].

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

L'organe de gestion est responsable de l'établissement et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés.

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans tous les aspects significatifs, le respect de certaines obligations légales et réglementaires. Sur cette base, nous faisons la [les] déclaration[s] complémentaire[s] suivante[s] qui n'est [ne sont] pas de nature à modifier la portée de notre opinion sur les comptes consolidés:

> Le rapport de gestion sur les comptes consolidés traite des informations requises par la loi, concorde avec les comptes consolidés et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mandat.

Lieu, date et signature

Cabinet de révision XYZ
Commissaire
représenté par

Nom
Réviseur d'entreprises

ANNEXE 3: RAPPORT DU COMMISSAIRE D'UNE ASBL (COMPTES ANNUELS ET AUTRES OBLIGATIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES)

RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE L'ASSOCIATION_____ POUR L'EXERCICE CLOS LE __ _____20__

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire. Ce rapport inclut notre opinion sur le bilan au __ _____ 20__, le compte de résultats de l'exercice clos le __ ____ 20__ et l'annexe, ainsi que les déclarations complémentaires requises.

Rapport sur les comptes annuels – opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels de l'association _____ pour l'exercice [le cas échéant: de __ mois] clos le __ _____ 20__, 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 € _____.

Responsabilité de l'organe de gestion relative à l'établissement des comptes annuels

L'organe de gestion est responsable de l'établissement de comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que de la mise en place 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.

Responsabilité du commissaire

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes annuels sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes internationales d'audit (ISA). Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux exigences déontologiques, ainsi que de planifier et de réaliser le contrôle en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les comptes annuels. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement du commissaire. En procédant à cette évaluation des risques, le commissaire prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement de comptes annuels donnant une image fidèle, cela afin de définir des procédures de contrôle appropriées dans les circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des règles d'évaluation retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe de gestion, et la présentation d'ensemble des comptes annuels.

Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de l'entité, les explications et informations requises pour notre contrôle.

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

Opinion sans réserve

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

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

L'organe de gestion est responsable du respect par l'association de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, des statuts, ainsi que des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité.

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme complémentaire belge aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans tous les aspects significatifs, le respect de certaines obligations légales et réglementaires. Sur

cette base, nous faisons les déclarations complémentaires suivantes, qui ne sont pas de nature à modifier la portée de notre opinion sur les comptes annuels:

- 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 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

Lieu, date et signature

Cabinet de révision XYZ
Commissaire
représenté par

Nom
Réviseur d'entreprises