

conformité avec les dispositions de la directive 83/349/CEE de l'Union européenne relative aux comptes consolidés ou, si elle ne relève pas du droit d'un Etat membre de l'Union européenne, de façon équivalente. Dans la seconde hypothèse, le réviseur pourra reconnaître l'équivalence dans la mesure où il est généralement admis que les principes comptables qui ont présidé à l'établissement des comptes consolidés de la société mère sont compatibles avec les règles de la directive européenne;

- les comptes consolidés de la société mère ont été contrôlés par une personne habilitée en vertu du droit dont cette société relève, pour la certification des comptes;
- un exemplaire des comptes consolidés de la mère société est déposé en même temps que le rapport de contrôle relatif à ces comptes et le rapport de gestion auprès de la Banque nationale de Belgique et ce endéans les 2 mois après leur mise à la disposition des associés et au plus tard sept mois après la clôture de l'exercice auxquels ils sont afférents;

Toute personne s'adressant au siège de la société exemptée peut prendre connaissance du rapport de gestion sur les comptes consolidés de la société mère et en obtenir gratuitement, même par correspondance, une copie intégrale;

- les comptes consolidés, le rapport de gestion sur les comptes consolidés et le rapport de contrôle sur les comptes consolidés doivent, en vue de leur mise à la disposition du public en Belgique, être établis ou traduits dans la (les) langue(s) dans laquelle (lesquelles) la société exemptée doit publier ses comptes annuels.

Il convient en outre de rappeler que l'exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés visée à l'article 113 du Code des sociétés., reste sans effet à l'égard du conseil d'entreprise sauf si, à l'estime de ce conseil, l'objectif d'information est rencontré soit par la remise des comptes consolidés de l'entreprise mère, soit par d'autres renseignements qu'il juge équivalents. A cet égard, le réviseur est tenu de s'assurer que le procès-verbal du conseil d'entreprise porte la trace de la délibération relative à ce sujet. A défaut, il attire expressément l'attention du conseil d'entreprise sur cette lacune, dans son rapport relatif à l'information annuelle (art. 17 A.R. 27 novembre 1973).

L'exemption prévue ci-dessus ne s'applique toutefois pas si les actions ou parts émises par une des sociétés à consolider sont admises au négociations sur un marché réglementé⁹⁸ ou si l'autorité administrative ou judiciaire le demande pour sa propre information (art. 114 et 115, 2° C. Soc.).

4.2. Contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés (6 septembre

⁹⁸ Au sens de l'art. 2,3° de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.

1. Responsabilité des dirigeants de l'entreprise pour l'arrêté et la publication des comptes annuels et consolidés

L'établissement et l'arrêté des comptes annuels et des comptes consolidés ainsi que du rapport de gestion et du rapport consolidé de gestion relèvent de la compétence et de la responsabilité exclusives des organes légaux de gestion de l'entreprise. La responsabilité du commissaire ou du réviseur des comptes consolidés est distincte, par sa nature, de celle des administrateurs ou gérants puisqu'elle porte sur la révision des comptes établis par d'autres personnes.

1.1. Conformément aux articles 92, § 1, al. 1, et 95 du Code des sociétés, chaque année, les administrateurs ou gérants dressent un inventaire et établissent les comptes annuels. Les administrateurs ou gérants établissent, en outre, un rapport dans lequel ils rendent compte de leur gestion.

L'arrêté royal du 30 janvier 2001 relatif aux comptes annuels précise que le bilan et le compte de résultats doivent être établis conformément au schéma annexé audit arrêté (art. 82 A.R. 30 janvier 2001) et qu'il appartient à l'organe d'administration de l'entreprise de fixer les règles d'évaluation (art. 28 § 1 A.R. 30 janvier 2001). Il en va de même des arrêtés royaux spécifiques aux établissements de crédit et aux entreprises d'assurances.

Le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 relatif aux comptes consolidés prévoient la responsabilité de l'organe d'administration de la société- mère pour l'établissement des comptes consolidés et du rapport consolidé de gestion (art. 110, 118, 119, al. 1 C. Soc.), l'obligation de respecter un schéma déterminé pour la présentation du bilan et du compte de résultats (art. 158 A.R. 30 janvier 2001) ainsi que l'obligation de respecter des règles d'évaluation en principe identiques à celles de la société consolidante (art. 125 et 126 A.R. 30 janvier 2001).

Enfin, l'organe de gestion de la société est également responsable du respect des formalités légales de publication des comptes annuels sociaux ainsi que, le cas échéant, des comptes consolidés, conformément aux articles 98 et 100 C. Soc. (rendu applicable aux comptes consolidés par l'article 121 du Code des sociétés).

1.2. Le commissaire ne participe au processus d'arrêté ni des comptes annuels ni du rapport de gestion. Sa responsabilité porte sur le contrôle des documents tels qu'ils ont été arrêtés par l'organe d'administration de l'entreprise. Il portera son jugement en toute indépendance sur les documents tels qu'ils lui sont présentés.

1.3. Ce principe ne porte pas préjudice à la possibilité d'intervention préventive

⁹⁹ Cette recommandation a fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 9 mai 1996, Rapp. annuel CSR, 1996, p. 45.

de la part du commissaire. Tout au long de l'exercice, il pourra fournir ses conseils en vue d'éviter que certaines opérations ou informations ne soient présentées dans les comptes annuels d'une manière telle qu'il doive émettre des réserves sur le respect de la réglementation comptable ou sur l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats.

S'il est normal que l'avis du commissaire soit sollicité et obtenu, encore faut-il éviter tout déplacement de responsabilité qui aurait pour effet d'entraver la liberté de jugement du réviseur.

2. Cohérence entre les comptes annuels soumis à l'assemblée générale, approuvés par elle et publiés

Le rapport du commissaire sur les comptes annuels doit être mis à la disposition des associés quinze jours avant l'assemblée générale pour la SA, la SPRL et la SCA. Ce délai est à fixer librement pour la SCRL et la SCRI.

Le rapport de révision concerne les comptes annuels tels qu'ils sont arrêtés par le l'organe de gestion et le rapport de gestion destiné à l'assemblée générale. Il ne saurait dès lors porter ni sur des modifications apportées aux comptes annuels par l'assemblée générale ni sur les informations déposées à la Banque nationale de Belgique. Les formalités de dépôt des comptes annuels comme des comptes consolidés sont effectuées sous la responsabilité exclusive de l'organe d'administration de l'entreprise.

2.1.Conformément au paragraphe 3.16. des normes générales de révision, le rapport du réviseur d'entreprises ne peut pas être signé avant la date à laquelle les comptes annuels ont été arrêtés par l'organe d'administration de l'entreprise. Ce principe s'applique par analogie aux comptes consolidés.

Si la loi fixe un délai ultime pour l'arrêté des comptes annuels et du rapport de gestion (art. 92 C, Soc., elle ne prévoit pas de délai maximal entre cette décision et la réunion de l'assemblée générale. Il en va de même pour le rapport du réviseur qui peut être signé dès l'arrêté des comptes annuels. Sans préjudice du paragraphe 2.2., ce rapport peut être considéré comme définitif même lorsque l'assemblée générale est prorogée ou ajournée.

Toutefois, s'il l'estime utile, le commissaire peut effectuer une déclaration complémentaire à l'assemblée générale conformément aux articles 272 et 274 (SPRL), 412 (SCRL) et 538 et 540, al. 2 (SA et SCA) du Code des sociétés.

(Modification, *Rapport annuel* 1997, p. 341)

2.2.Lorsque, pour un motif quelconque, les comptes annuels ou le rapport de gestion soumis à l'assemblée générale sont modifiés après que le commissaire a remis son rapport, ce dernier doit examiner l'incidence de la modification sur le contenu de son rapport. Le rapport de révision doit porter sur des documents à propos desquels l'assemblée doit se prononcer. Si, dans le temps imparti, le commissaire n'est pas en

mesure de donner une opinion sur les comptes modifiés, il établira un rapport d'abstention. Lorsque la modification au rapport de révision provoque le dépassement du délai légal de communication aux associés, le commissaire pourra juger utile de mentionner les motifs de ce retard dans son rapport.

2.3. S'il constate que l'assemblée approuve des comptes annuels qui diffèrent de ceux qu'il a certifiés, alors que cette modification affecte son attestation, le commissaire demandera que son opinion ou son abstention sur la modification soit actée au procès-verbal de l'assemblée générale et qu'un extrait de ce procès-verbal soit joint à son rapport aux fins de publication.

S'il estime que les tiers risquent d'être induits en erreur par une publication telle que mentionnée à l'alinéa précédent, conformément au paragraphe 3.16.3. des normes générales de révision, le commissaire pourrait aussi envisager d'émettre un nouveau rapport dans lequel il devra expressément exposer les circonstances qui rendent son précédent rapport caduc. Ce rapport justifiera en outre clairement la position actuelle du commissaire sur le contenu des documents soumis à la publication.

(Modification, *Rapp. annuel*, 1997, p. 341)

Dans les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions, le commissaire doit être convoqué à toute assemblée générale (assemblées générales ordinaires, extraordinaires et spéciales) (art. 533 C. Soc.). En outre, tant dans ces deux formes de société que dans les sociétés coopératives à responsabilité limitée et les sociétés privées à responsabilité limitée, le commissaire assiste à l'assemblée lorsqu'elle est appelée à délibérer sur la base d'un rapport qui doit être établi par lui (article 272, 412 et 538 C. Soc.).

3. Respect des délais légaux; conséquences du non-respect de ces délais

Il existe plusieurs délais pour la remise des comptes annuels, des autres rapports et leur publication. Sauf en ce qui concerne le délai de son propre rapport, le commissaire ou le réviseur chargé du contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés ne peut en aucune façon être tenu pour responsable du non-respect d'un de ces délais. Toutefois, s'il constate que les délais ne peuvent être respectés, le commissaire est tenu d'attirer l'attention de l'organe d'administration sur l'infraction à la loi ou aux statuts (art. 140 C. Soc.).

3.1. Conformément à l'article 143 C. Soc., l'organe de gestion de la société doit, pour que le commissaire puisse rédiger à propos des comptes annuels un rapport écrit et circonstancié, lui remettre les pièces dont il a besoin un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté en vertu du Code des sociétés. Le délai d'un mois, dont question en article 143, doit être calculé à partir de la date de l'assemblée générale ordinaire à laquelle le rapport doit être présenté.

Lorsque, par l'effet d'une remise tardive des comptes annuels et/ou du rapport de gestion, le réviseur n'est pas à même de mener à bien sa mission de contrôle des

comptes annuels dans les délais requis par la loi, il doit en faire état dans son rapport.

3.2.Les comptes annuels, le rapport de gestion et le rapport du commissaire, de même que les comptes consolidés, le rapport consolidé de gestion et le rapport de révision y afférent doivent être mis à la disposition des associés quinze jours avant la date statutaire de l'assemblée générale (art. 283 pour les SPRL, 410 pour les SCRL et 553 pour les SA et SCA combiné avec les art. 120 et 121 C. Soc.). Sans préjudice de la date statutaire, la date ultime pour soumettre les comptes annuels à l'assemblée générale est de 6 mois après la clôture de l'exercice (art. 92 § 1 al. 2; art. 126 § 1 al. 1 1°; 647 C. Soc.). Toutefois, lorsqu'il est fait application de l'art. 119 al. 2 A.R. 30 janvier 2001 (comptes consolidés qui ne sont pas arrêtés à la même date que les comptes annuels), les documents doivent être tenus à la disposition des associés et publiés au plus tard sept mois après la date de clôture (art. 120 C. Soc.).

Lorsque les documents à contrôler ne sont pas remis au commissaire dans les délais ou lorsqu'il constate que l'assemblée générale n'est pas convoquée, il prendra les mesures exposées aux paragraphes 3.2.1. et 3.2.2. ci-dessous afin que l'assemblée générale soit dûment informée.

3.2.1.Lorsque les comptes annuels ne sont pas disponibles quinze jours avant l'assemblée générale, le commissaire doit établir un rapport de carence qu'il adressera au Président du organe d'administration afin que celui-ci puisse le communiquer à l'assemblée générale.

Dans le rapport de carence, le commissaire exposera, en faisant référence aux dispositions du Code des sociétés, qu'il n'a pas reçu les comptes annuels et/ou le rapport de gestion et qu'il a attiré l'attention de l'organe d'administration sur ses obligations légales.

Dans la mesure où le commissaire est informé du fait que les comptes annuels pourront être mis à la disposition des associés dans un délai raisonnable, bien que les délais légaux n'aient pas été respectés, il peut décider de renoncer à l'établissement d'un rapport de carence. Toutefois, si l'étendue de ses contrôles a été limitée par ce retard, il en fera mention dans son rapport.

3.2.2.Lorsque le commissaire constate que l'assemblée générale n'a pas été convoquée dans les délais prévus par la loi, il adressera une lettre à l'organe de gestion en lui rappelant ses obligations. Si aucune réponse adéquate n'y est donnée dans un délai raisonnable, il envisagera de convoquer lui-même les associés.

Le commissaire pourra cependant tenir compte de circonstances exceptionnelles et formuler des commentaires appropriés soit dans son rapport de carence soit dans son rapport de révision si le rapport de carence devait être jugé inopportun ou sans objet.

3.3.Lorsqu'il existe un conseil d'entreprise, le chef d'entreprise doit fournir l'information économique et financière annuelle au cours d'une réunion du conseil

d'entreprise qui a lieu obligatoirement avant l'assemblée générale au cours de laquelle les associés se prononcent sur les comptes annuels. Un compte- rendu de cette réunion est communiqué aux associés lors de ladite assemblée générale (art. 16 A.R. 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise).

Le commissaire certifie les informations économiques et financières fournies au conseil d'entreprise. En conséquence, il doit prêter attention au respect de l'obligation de communiquer les informations, conformément au paragraphe 2.2. des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise. Il doit, le cas échéant, rappeler au chef d'entreprise l'obligation qui lui est faite par l'arrêté royal du 27 novembre 1973 de donner un compte-rendu de la communication à l'assemblée générale. Si cette procédure n'a pas été respectée, il doit faire part de cette lacune dans son plus prochain rapport au conseil d'entreprise.

4. Publication des comptes annuels

L'organe de gestion de l'entreprise est responsable de la publication légale des comptes annuels ou consolidés ainsi que des documents qui les accompagnent. Il a l'obligation de veiller à ce que les documents déposés soient conformes à ceux qui ont été approuvés et que le dépôt s'effectue dans les délais requis. Il est recommandé au commissaire, qui constate que ces obligations légales ne sont pas respectées de procéder selon ce qui est dit aux paragraphes 4.1. à 4.3. Le réviseur peut accepter d'être mandaté pour effectuer le dépôt.

4.1.Les administrateurs ou gérants doivent faire déposer les comptes annuels et les documents qui les accompagnent à la Banque nationale de Belgique dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale (articles 98 et 100 C. Soc.). Les petites et moyennes entreprises sont dispensées de toute publication du rapport de gestion. Les comptes consolidés et les rapports qui les accompagnent sont également publiés dans les mêmes délais que les comptes annuels, sauf si la date d'arrêt de ces comptes ne coïncident pas auquel cas la publication doit avoir lieu au plus tard sept mois après la date de clôture (art. 120 C. Soc.).

La publication doit être effectuée par les soins des administrateurs ou gérants; le commissaire n'est pas responsable du respect du délai.

Lorsque le commissaire constate que les comptes annuels n'ont pas été déposés dans le délai prescrit, il est tenu de dénoncer l'infraction au conseil d'administration et si la publication n'a pas eu lieu avant la plus prochaine assemblée générale, d'établir un rapport spécial à l'intention de cette assemblée afin de dénoncer l'infraction. Par contre, si la publication a lieu, même avec retard, le commissaire pourra juger, conformément à l'article 144, 6° C. Soc. que la révélation de l'infraction ne s'impose pas.

4.2.Conformément au paragraphe 3.17. des normes générales de révision : « il

est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes annuels qu'il a contrôlés. »

Si des erreurs apparaissent après l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale, le commissaire doit envisager avec la direction de l'entreprise soit de corriger l'erreur lorsqu'elle est purement matérielle soit, dans le cas contraire, de convoquer une nouvelle assemblée générale. Le cas échéant, il adressera à cette assemblée un nouveau rapport.

Si des différences ou erreurs apparaissent après le dépôt des comptes annuels, le commissaire doit en examiner la cause et, le cas échéant, envisager avec les dirigeants de l'entreprise, soit un dépôt rectificatif en vue de corriger l'erreur purement matérielle, soit la convocation d'une nouvelle assemblée générale lorsqu'il apparaît que les comptes annuels approuvés par l'assemblée générale ordinaire contiennent des erreurs autres que simplement matérielles. Le cas échéant, il adressera à cette assemblée un nouveau rapport. (Modification, *Rapp. annuel*, 1997, p. 341)

4.3.Lorsque le réviseur a constaté des erreurs significatives après l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale et qu'aucun accord n'a pu être obtenu avec l'organe de gestion sur une des solutions mentionnées au paragraphe 4.2., le réviseur devra constater que la poursuite de sa mission est gravement compromise par le comportement des dirigeants de la société. Dès lors, il envisagera la convocation de l'assemblée générale de sa propre initiative, lui adressera un rapport exposant avec les détails nécessaires le désaccord existant avec les dirigeants et présentera, le cas échéant, sa démission.

L'erreur significative mentionnée à l'alinéa précédent est celle qui a pour effet de modifier de manière importante l'image que donnent les comptes annuels du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise. Elle ne peut être confondue avec la notion d'« erreur substantielle » établie par l'article 182, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Le réviseur procédera de même lorsque l'erreur concerne son propre rapport.

4.4.Lorsque la société a distribué un acompte sur dividende au cours de l'exercice, le commissaire aura établi un rapport sur l'état comptable servant de base à cette distribution. Ce rapport doit être joint au rapport de révision remis à l'assemblée générale et publié conformément aux dispositions du Code des sociétés (art. 618, al. 4 C. Soc.).

4.5.Lorsque la société contrôlée est une filiale bénéficiant de l'exemption de sous consolidation prévue par l'article 113 du Code des sociétés relatif aux comptes consolidés, elle doit déposer les comptes consolidés de l'entreprise mère de droit étranger. Si les comptes sont consolidés à plusieurs niveaux, les renseignements sont donnés, d'une part pour l'ensemble le plus grand et, d'autre part pour l'ensemble le plus petit d'entreprises dont l'entreprise fait partie en tant que filiale, et pour lequel

des comptes consolidés sont établis et publiés (voir point XVIII de l'annexe des comptes annuels). Les documents déposés doivent comprendre les comptes consolidés, le rapport de gestion consolidé et le rapport de contrôle y afférant. Ils doivent être rédigés ou traduits dans la ou les langues dans lesquelles l'entreprise exemptée est tenue de publier ses comptes. Le dépôt doit être effectué sept mois au plus après la date de clôture de l'exercice auquel ces documents sont afférents.

Le commissaire de la filiale s'assurera du respect de cette formalité légale et s'il constate que le dépôt n'est pas effectué, il attirera l'attention de l'organe d'administration de l'entreprise sur ce manquement. Le cas échéant, à défaut de dépôt ou lorsque les documents déposés ne répondent pas aux exigences légales, le réviseur devra inclure un commentaire approprié dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire suivante dans le contexte de l'article 144, 2° du Code des sociétés.

4.6.Conformément à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 relatif aux comptes annuels (art. 91, V.B.) les comptes annuels des entreprises, pour lesquelles l'entreprise est indéfiniment responsable, sont joints à ceux de l'entreprise et publiés en même temps que ceux-ci sauf deux cas indiqués par la disposition précitée.

Il appartient au commissaire de faire une vérification du respect de la formalité et à défaut d'en faire la mention dans son plus prochain rapport à l'assemblée générale.

4.7.L'article 12, § 2 du règlement de déontologie autorise le réviseur à accepter de représenter l'entreprise pour une mission qui va inévitablement de pair avec ses fonctions révisorales. Tel pourrait être le cas du mandat de déposer des comptes annuels approuvés par l'assemblée générale ainsi que les rapports de gestion et de révision. Le mandat d'assurer le dépôt est compatible avec la fonction de commissaire et peut offrir des garanties supplémentaires en ce qui concerne un dépôt conforme à la loi.

5. Publication de brochures, prospectus et autres informations comprenant des comptes annuels résumés ou incomplets (art. 105 C. Soc.).

En complément de la publicité légale, l'entreprise peut procéder à la diffusion de ses comptes annuels, du rapport de gestion et du rapport de contrôle sous d'autres formes telles que brochures, prospectus, informations sur un réseau informatique, etc. Lorsque les comptes annuels ainsi diffusés ne sont pas identiques à la publication légale, soit parce qu'il s'agit d'une version abrégée du bilan et/ou du compte de résultats, soit parce que certains éléments (p. ex. l'annexe) font défaut, ni le rapport de révision ni même sa conclusion ne peuvent figurer dans ces documents. Celle-ci doit cependant préciser si l'attestation des comptes annuels a été donnée avec ou sans réserve ou si elle a été refusée.

5.1.Il est recommandé au commissaire de s'enquérir auprès de l'Administration de la société de son intention de publier des comptes annuels incomplets ou abrégés. Si une telle publication est envisagée, le commissaire doit attirer l'attention des

responsables sur le respect de l'article 105 C. Soc. et notamment sur le fait que :

1. le texte doit mentionner qu'il s'agit d'une version abrégée et faire référence à la publicité légale;
2. la version abrégée ne peut altérer l'image du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société;
3. son rapport ne peut être reproduit dans la brochure mais cette dernière doit mentionner la portée de l'attestation (art. 105 C. Soc.).

5.2.Une brochure qui ne réunit pas les conditions mentionnées au point 5.1. conduit à une infraction au Code. Elle doit être dénoncée conformément à l'article 140 du Code des sociétés, à l'organe de gestion de la société et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, le commissaire en fera mention dans son rapport sur les comptes annuels de l'exercice suivant.

On se base également sur les principes exprimés dans l'*IFAC International Standard on Auditing (ISA) n° 610 « Considering the work of Internal Auditing »*.