

LE RAPPORT DU COMMISSAIRE

NOUVELLE STRUCTURE, NOUVEAU CONTENU



LE RAPPORT DU COMMISSAIRE POUR LES SOCIÉTÉS¹

1. INTRODUCTION

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) a toujours travaillé dans un souci de maintien de la cohérence du cadre normatif à un niveau de qualité le plus élevé possible et ce dans l'intérêt général. Dans ce contexte et afin de prendre en compte les modifications reprises au paragraphe suivant mais également celles relatives aux normes internationales d'audit récemment révisées, l'IRE a soumis à consultation publique deux projets de normes visant à adapter le rapport du commissaire aux nouvelles dispositions. Bien qu'à ce jour, ces normes n'aient pas encore été approuvées par les instances requises (Conseil supérieur des professions économiques et le ministre ayant l'Économie dans ses attributions), le présent document s'appuie sur les projets actuels. Etant soumis à des adaptations éventuelles ultérieures, il n'est applicable que pour les rapports de commissaire émis pour l'exercice 2017.

Les modifications aux cadres législatifs et réglementaires visant le rapport du commissaire proviennent de l'entrée en vigueur du règlement européen relatif à la réforme de l'audit applicable au contrôle légal des entités d'intérêt public, de la transposition de la directive européenne relative à la réforme de l'audit applicable au contrôle légal de toutes les entités et de la transposition de la directive comptable ayant entraîné la modification du Code des sociétés et de la transposition de la directive européenne relative à l'information non financière ainsi que la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

2. LE RAPPORT DU COMMISSAIRE ÉVOLUE

Les principaux changements par rapport au passé peuvent se résumer comme suit :

- Le rapport du commissaire mentionne à présent les organes intervenus dans la procédure de nomination du commissaire ainsi que des informations détaillées sur le mandat ;
- Le rapport sur l'audit des comptes annuels débute dorénavant par l'opinion ainsi que par le fondement de l'opinion ;
- Les responsabilités de l'organe de gestion et du commissaire sont plus détaillées ;
- La description de la procédure d'audit est développée dans un souci de plus grande clarté afin d'améliorer la compréhension de la portée de l'opinion ;
- L'accent est mis sur la prise en considération des aspects liés à la continuité d'exploitation ;
- Le rapport sur les autres obligations légales et réglementaires de communication incombant au commissaire est largement complété à la suite des modifications législatives récentes.

Enfin, le législateur impose dorénavant au commissaire d'établir un rapport de carence destiné à l'assemblée générale des actionnaires et adressé à l'organe de gestion si ce dernier reste en défaut de lui remettre différents documents (généralement les comptes annuels, mais l'organe de gestion doit également remettre le rapport de gestion, etc.) dans le délai légal et si de ce fait, le commissaire n'est pas en mesure de respecter les délais prévus par le Code des sociétés en matière de mise à disposition de son propre rapport.

¹ Il s'agit d'une entité autre qu'une entité d'intérêt public (EIP), une entité cotée, une ASBL, une AISBL ou une fondation.

Dans la pratique, le commissaire parlera de la première et seconde partie du rapport du commissaire

Les intervenants (assemblée générale, organe de gestion, le cas échéant comité d'audit et/ou conseil d'entreprise et/ou tribunal) dans la procédure de nomination sont mentionnés ainsi que le nombre d'exercices consécutifs au cours desquels le commissaire a exercé le contrôle légal des comptes annuels.

Le rapport standardisé rend possible les comparaisons internationales et introduit un élément de rigueur qui facilite la compréhension de l'opinion par les tiers.

Le titre permet de comprendre immédiatement la nature de l'opinion résultant du jugement externe et indépendant du commissaire. Il s'agit de la conviction du commissaire qu'il partage avec le lecteur du rapport. Il existe en principe quatre formes d'opinion : l'opinion sans réserve, l'opinion avec réserve, l'opinion négative ou l'abstention d'opinion (voir infra).

Le rapport précise que le référentiel utilisé est celui qui s'applique en Belgique. Dans certaines sociétés, il se pourrait que la référence à d'autres normes soit faite et généralement aux normes de l'International Accounting Standards Board (IFRS).

Le commissaire doit respecter les normes applicables. Elles sont approuvées en Belgique par les instances requises (Conseil supérieur des professions économiques et le ministre ayant l'Économie dans ses attributions) après avoir été établies par une instance indépendante (IAASB) sous la supervision d'organes internationaux, après un processus très strict de consultation publique.

L'indépendance est fondamentale pour le commissaire et de nombreuses dispositions légales et réglementaires, récemment renforcées, lui sont imposées (voir également infra). Cette mention renforce la confiance que les utilisateurs des comptes annuels peuvent avoir dans le travail réalisé par le commissaire.

Cette mention est requise par le Code des sociétés et adaptée si le commissaire n'a pas obtenu une collaboration des dirigeants comme la loi l'impose. Ceci pourrait d'ailleurs ouvrir la voie à des poursuites à l'encontre de ceux qui mettent obstacles aux contrôles.

Les comptes annuels sont clairement identifiés en faisant référence à trois paramètres essentiels : la date d'établissement des comptes annuels, le total du bilan et le résultat de l'exercice.

3. EXEMPLE DE RAPPORT DU COMMISSAIRE

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

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [la société____] (la « société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur l'audit des comptes annuels ainsi que notre rapport sur les autres obligations légales et réglementaires de communication incombant au commissaire. Ces rapports constituent un ensemble et sont inséparables.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe de gestion. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société____] durant [xx] exercices consécutifs.

Rapport sur l'audit des comptes annuels

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la société, comprenant le bilan au ____ 20__, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, 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 € _____.

À notre avis, ces 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.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société, les explications et informations requises pour notre audit.

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

Le commissaire peut estimer nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations fournies dans les comptes annuels qui, selon son jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel à leur compréhension des comptes annuels. Ce paragraphe ne remet pas en cause la nature de l'opinion exprimée, est optionnel et ne sera donc pas présent dans tous les rapports.

Observation
(...)

L'établissement des comptes annuels relève de la seule compétence de l'organe de gestion (conseil d'administration ou gérant), ceci résulte du Code des sociétés. Il existe un ordre précis de compétence dans le Code : le commissaire ne peut se prononcer que sur des documents qui ont été arrêtés au préalable par l'organe de gestion. Par ailleurs, il est important que l'organe de gestion évalue les perspectives futures de la société afin d'en tenir compte lors du choix des règles d'évaluation.

Responsabilités de l'organe de gestion relatives aux comptes annuels

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

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe de gestion d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe de gestion a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

Afin de déterminer le montant d'anomalies significatives au-delà duquel l'opinion sera adaptée, le commissaire va, selon son jugement professionnel, utiliser des critères tels que les capitaux propres, le résultat de l'exercice, etc. Ce montant est parfois qualifié de « matérialité » ou « seuil de signification ».

La présente section permet au lecteur du rapport de comprendre la démarche suivie par le commissaire afin d'atteindre les objectifs qui lui sont fixés par la loi.

Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

L'audit se base sur une analyse de risque afin que le commissaire se focalise sur les éléments les plus importants pouvant être à l'origine d'anomalies significatives (fraudes ou erreur). Néanmoins, l'audit permet d'obtenir une assurance raisonnable sur l'absence d'inexactitude significative et n'offre pas de garantie absolue.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

L'audit n'est possible que dans le cadre d'un contrôle interne adéquat. Le contrôle interne est un processus mis en place par l'organe de gestion afin de, entre autres, maîtriser les activités de la société, assurer l'efficacité de celles-ci et prendre en compte les risques significatifs. Le commissaire ne certifie pas la qualité du contrôle interne et si ce dernier présente des faiblesses, le commissaire les communiquera à l'organe de gestion et développera des procédures d'audit complémentaires.

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société ;

Le commissaire est indépendant et exerce tout au long de sa mission son esprit critique afin de s'assurer de la fiabilité des informations obtenues

- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe de gestion, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;

Bien que le commissaire ne fournit aucune assurance quant à la continuité d'exploitation de la société, il est attentif à toute incertitude significative qui pourrait mettre en péril le futur de la société et a une obligation de communication en cas d'incertitude identifiée (voir infra).

La communication avec l'organe de gestion est essentielle pour le bon déroulement de l'audit et tout au long de celui-ci. Par ailleurs, compte tenu de ses compétences et du travail réalisé, le commissaire est souvent à même d'émettre des recommandations, apportant ainsi une valeur ajoutée supplémentaire à son intervention.

Ce rapport reprend les déclarations et les mentions requises par la loi, les règlements et les normes de l'IRE. Le modèle de rapport ci-dessous sera établi lorsque le commissaire n'a pas d'objection à émettre et visent les situations les plus fréquentes. Il n'est pas possible de reprendre ici toutes les mentions qui doivent y figurer car cela dépend de la situation particulière de la société considérée.

Les vérifications effectuées par le commissaire tiennent compte des aspects significatifs et le rapport ne mentionnera généralement pas les éléments jugés comme non significatifs.

Conformément aux dispositions légales, le commissaire s'assure de la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels ainsi que de l'exhaustivité des points qui y sont développés. Par ailleurs, il doit veiller à ce que le rapport de gestion ne comporte pas d'anomalie significative par rapport aux informations dont il dispose. En cas de problème identifié, le commissaire devra clairement le mentionner.

- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe de gestion du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe de gestion notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Rapport sur les autres obligations légales et réglementaires de communication incombant au commissaire

Responsabilités de l'organe de gestion

L'organe de gestion est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion et des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires, 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.

Responsabilités du commissaire

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire² aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses aspects significatifs, le rapport de gestion et certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

Aspects relatifs au rapport de gestion

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés.

² Etant donné que la révision de la norme belge complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique proposée par le Conseil de l'IRE en 2018 n'a pas encore été approuvée (voir supra, introduction), le rapport du commissaire émis pour l'exercice 2017 ne mentionnera en principe pas les termes « (révisée en 2018) ».

Lorsque la société établit un rapport annuel (reprenant des informations plus étendues que celles reprises dans le rapport de gestion), le commissaire identifiera par ailleurs, les informations examinées.

Le bilan social, outil d'analyse de l'évolution de l'emploi et de l'impact des mesures en faveur de l'emploi, fait l'objet tant qu'en à sa forme quant à son contenu, d'un examen attentif par le commissaire à la suite duquel il formule cette conclusion.

Dans certaines circonstances, certains documents à déposer feront l'objet tant qu'en à leur forme quant à leur contenu, d'un examen attentif par le commissaire à la suite duquel il formule sa conclusion.

L'indépendance d'esprit et d'apparence sont deux notions indissociables et sont fondamentales pour assurer un jugement externe de qualité. En outre, le commissaire se doit de respecter des règles strictes et d'être totalement transparent si des missions complémentaires ont été exécutées et si des honoraires additionnels pour des missions compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels ont été perçus. La présente déclaration, adaptée éventuellement selon les circonstances, permet au lecteur d'être informé et rassuré.

Les mentions qui suivent sont les plus courantes et permettent au lecteur de déterminer dans quelle mesure la société a respecté différentes obligations légales.

Ces mentions seront complétées entre autres lorsqu'un acompte sur dividende a été distribué ou des conflits d'intérêts identifiés.

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur le rapport de gestion.

Mention relative au bilan social

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 100, § 1er, 6°/2 du Code des sociétés, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mandat.

Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 100, § 1er, 5° et 6°/1 du Code des sociétés (...)

Mentions relatives à l'indépendance

Notre cabinet de révision n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.

Autres mentions

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- La répartition 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.

Lieu d'établissement, date et signature
Commissaire

4. ASPECTS SPECIFIQUES

TYPES D'OPINION

Comme mentionné ci-avant, il existe 4 types d'opinion.

L'opinion sans réserve est la plus courante. Elle résulte du fait que le commissaire a obtenu suffisamment d'éléments, tant qualitatifs que quantitatifs, pour conclure que les comptes annuels ne sont pas influencés par des anomalies significatives, en d'autres termes, que les utilisateurs des comptes annuels peuvent avoir confiance dans les chiffres présentés pour prendre leurs décisions.

L'opinion avec réserve sera généralement exprimée lorsque le commissaire estime que les comptes annuels contiennent des anomalies de nature à influencer les décisions des lecteurs et elle sera dûment motivée dans une section distincte appelée « Fondement de l'opinion avec réserve ».

Si le commissaire estime que les comptes annuels sont influencés de manière fondamentale par des anomalies significatives et que les comptes annuels ne donnent pas d'image fidèle, il exprimera ce qu'il est convenu d'appeler « une opinion négative ».

Enfin, lorsque le commissaire est dans l'impossibilité de recueillir les éléments, tant qualitatifs que quantitatifs, pour se forger une opinion, il s'abstiendra d'émettre une opinion.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Certaines sociétés peuvent être confrontées à des incertitudes significatives quant à la poursuite de leurs activités. Plusieurs scénarios sont envisageables mais le plus courant est celui où, moyennant une information adéquate fournie dans les comptes

annuels sur ces incertitudes, le commissaire attirera l'attention du lecteur de la manière suivante :

Nous attirons l'attention sur l'annexe C___ des comptes annuels mentionnant _____. Comme indiqué à l'annexe C___, ces événements et ces conditions révèlent, ainsi que les autres points expliqués dans l'annexe C___, l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important quant à la capacité de l'entité à poursuivre ses activités. Cependant, l'application par l'organe de gestion du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des comptes annuels nous paraît appropriée et notre opinion n'est pas modifiée concernant ce point.

RAPPORT DE CARENCE

Comme expliqué ci-avant, le commissaire pourrait être amené à émettre un rapport de carence. La formulation de ce rapport pourrait être :

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de votre société, nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire, en application de l'article 143, deuxième alinéa, du Code des sociétés.

Nous constatons, à la date du présent rapport, que nous n'avons pas encore reçu les comptes annuels clôturés par l'organe de gestion. Nous ne sommes, par conséquent, pas en mesure d'établir notre rapport de commissaire destiné à l'assemblée générale ni de respecter les délais prescrits par le Code des sociétés en rapport avec sa mise à disposition.

Nous avons rappelé à l'organe de gestion l'obligation légale relative aux délais fixés par le Code des sociétés pour la remise au commissaire et aux actionnaires des documents requis.

Le présent rapport n'est pas le rapport du commissaire visé par les articles 143, premier alinéa, et 144 du Code des sociétés et ne peut être utilisé pour répondre à l'exigence de l'article 100, §1, 4° du Code des sociétés.

5. LA MISSION DU COMMISSAIRE

La mission du commissaire est définie par le Code des sociétés. Nommé par l'assemblée générale, il est chargé :

- de contrôler la fiabilité des comptes annuels,
- de vérifier le rapport de gestion, le dépôt à la Banque nationale de Belgique de certains documents et du respect par l'organe de gestion, du Code des sociétés et des statuts et,
- de faire rapport sur ces éléments.

Le rapport du commissaire conclut un important travail de contrôle. Il est le seul moyen par lequel le commissaire peut s'adresser aux actionnaires et aux tiers pour leur communiquer son opinion sur sa mission.

UN OBJECTIF DE SERVICE AUX ENTREPRISES...

La finalité première de l'intervention du commissaire est de confirmer la fiabilité de l'information que les dirigeants adressent aux actionnaires. Il n'agit pas comme un censeur qui approuve ou condamne. Son but est de contribuer au bon fonctionnement des mécanismes d'information et de contrôle au sein des entreprises et par là, il se place d'abord au service de l'entreprise. Il occupe une position centrale dans ce qu'il est convenu d'appeler la gouvernance d'entreprise.

Dans un monde complexe où les exigences d'informations s'étendent sans cesse, le commissaire apporte

autant que possible la sécurité dans l'information financière publiée par l'entreprise.

...ET DE GARANTIE DE L'INTÉRÊT GÉNÉRAL...

Les comptes annuels d'une société sont aussi destinés à des personnes qui ne sont ni ses dirigeants, ni ses actionnaires. On pense aux membres de son personnel, aux banquiers, fournisseurs ou clients, investisseurs et aux futurs partenaires ainsi qu'aux autorités publiques, notamment fiscales. C'est pour cette raison que la loi a organisé un système de publicité géré par la Banque nationale de Belgique.

Tous ceux qui consultent ces comptes annuels ont droit à la sécurité découlant de l'audit des comptes. Le commissaire ne participe pas à l'élaboration des comptes et peut ainsi exprimer à leur sujet l'opinion objective d'un professionnel totalement extérieur aux préoccupations des gestionnaires.

...SOUS UNE SUPERVISION EXTÉRIEURE

Une autorité compétente externe, totalement indépendante de la profession (le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises) a récemment été mise en place, et est en charge directe du contrôle de qualité et de la surveillance de tous les réviseurs d'entreprises.

L'AUDIT DES COMPTES ANNUELS AU CENTRE DU RAPPORT DU COMMISSAIRE

L'opinion du commissaire porte en premier lieu sur les comptes annuels. Il s'agit de savoir dans quelle mesure ces comptes donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'exercice clôturé, dans le respect des dispositions légales et réglementaires.

- L'image doit être fidèle pour que l'utilisateur puisse prendre les décisions qui lui incombent sans risquer d'être abusé par une information manifestement trompeuse.

- La régularité des comptes annuels, c'est-à-dire le respect d'un ensemble de principes et de normes définies par la réglementation ou par la doctrine ainsi que des règles d'évaluation que l'entreprise s'est elle-même données, est essentielle pour le commissaire. Ces principes incorporent les concepts de prudence, sincérité et bonne foi.
- L'exactitude est un concept inapproprié dans le contexte des comptes annuels où sont traduites des valeurs changeantes ; la durée de vie probable d'une immobilisation n'est pas plus exacte qu'une provision pour risques et charges ou qu'un taux de conversion monétaire !
- L'opinion est délivrée dans le contexte normatif donné auquel elle se réfère. Il est possible qu'une version différente des comptes annuels soit établie et donne une image qui, dans un contexte normatif différent, serait également qualifiée de fidèle par le commissaire. Il n'existe pas de concept universel en matière de régularité. La pertinence de la norme est en cause et non le fait que l'entreprise ou le commissaire ait à s'y conformer.

UNE OPINION FONDÉE SUR UN AUDIT

- Le rapport du commissaire est la conclusion d'un travail systématique d'audit réalisé selon des normes adoptées par les instances professionnelles pour le réviseur d'entreprises dans le respect de principes et méthodes développés au niveau international.
- La mission du commissaire s'effectue tout au long de l'exercice. Bien avant que les comptes annuels ne soient établis, le commissaire étudie les risques de l'entreprise et de son organisation afin d'orienter ses contrôles en conséquence. L'analyse des systèmes est d'autant plus importante que l'entreprise est fortement informatisée.

- L'audit permet d'obtenir une assurance (« conviction ») raisonnable que les comptes ne comportent pas d'inexactitude significative ; il n'apporte aucune certitude absolue. Les procédés mis en œuvre s'appuient sur une organisation administrative qui peut connaître des imperfections. Les mécanismes de sondage notamment utilisés par ce commissaire apportent seulement une preuve relative.
- Le caractère significatif d'une inexactitude doit être apprécié par le commissaire en fonction de l'importance de l'information pour l'utilisateur des comptes annuels et en sachant que le premier destinataire de l'information sera nécessairement l'assemblée générale des actionnaires.

DES DÉCLARATIONS COMPLÉMENTAIRES DÉCOULANT D'AUTRES OBLIGATIONS LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES

Le Code des sociétés impose au commissaire de faire des vérifications complémentaires et d'en faire rapport. Certaines ne sont pas totalement étrangères à l'information comptable et financière comme par exemple la vérification du rapport de gestion ou de la tenue de la comptabilité. D'autres déclarations en sont très éloignées, comme par exemple celles qui concernent le respect des règles légales en matière de conflits d'intérêts. Pour éviter toute ambiguïté, ces déclarations complémentaires sont regroupées dans une partie distincte du rapport du commissaire.

